



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Manuela Fischer, Mag. Michael Schiller und Susanne Fazekas über die Berufung des Bw., vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft mbH, 1010 Wien, Bösendorferstraße 2, vom 7. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. März 2010 betreffend Spendenbegünstigung - Widerruf des Bescheides vom 15. Juni 2009 nach der am 28. April 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.) handelt es sich um einen im Jahr 1992 gegründeten Verein dessen Zweck laut Statuten das Sammeln von Geld für mildtätige Zwecke, insbesondere für die Förderung des Krankenhauses und seiner Patienten(innen), ist.

Dem Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gem. [§ 4a Z 3 und 4 EStG 1988](#) wurde mit Bescheid vom 15. Juni 2009, mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2009, stattgegeben.

Dieser Bescheid erging unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs gem. [§ 294 BAO](#). „Der Widerruf erfolgt, wenn die schriftliche Rechtsgrundlage und/oder die tatsächliche

*Geschäftsführung, deren Überprüfung sich die Fachabteilung Spendenbegünstigung am Finanzamt Wien 1/23 vorbehält, nicht iSd § 4a Z 3 und 4 EStG iVm §§ 34 ff BAO auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des begünstigten Zweckes ausgerichtet sind."*

Mit **Bescheid vom 4. März 2010 erfolgte der Widerruf** des Bescheides vom 15. Juni 2009.

Die Abgabenbehörde erster Instanz verwies in der Begründung darauf, dass die Tätigkeit des Bw. in keiner Weise die Anforderungen für den Erhalt eines Spendenbegünstigungsbescheides erfülle. Die Haupttätigkeit liege nicht im Sammeln von Spenden für andere Einrichtungen und unterhalte der Bw. einen Betrieb mit dem mehr als die Hälfte der Einnahmen erzielt werden. Wie festgestellt worden sei, beschreibt der Bw. seine Tätigkeit in einem Prospekt bzw. auf der homepage des Krankenhaus so:

Vollmitglieder zahlen neben einem einmaligen Aufnahmebeitrag einen jährlichen Mitgliedsbeitrag von Betrag Euro. Mit der Vollmitgliedschaft sind verschiedene Rechte verbunden, nämlich:

- das Recht auf ein Bett ohne Wartezeiten für stationäre Behandlung im Krankenhaus
- Unterbringung in komfortablen Zimmern mit eigener Nassgruppe ohne Mehrkosten
- Annehmlichkeiten eines Privatpatienten im Spital der Luxusklasse
- freie Arztwahl sowie weitere Serviceleistungen.

Fördernde Mitglieder zahlen einen wesentlich geringeren Mitgliedsbeitrag, doch wird ihnen ebenfalls ein Bett ohne Wartezeiten und weitere Serviceleistungen zugesichert.

Die zwischen dem Bw. und dem Krankenhaus abgeschlossene Betriebsvereinbarung bestätige das Recht der Vereinsmitglieder auf bevorzugte Behandlung im Krankenhaus. Die Aufnahme- bzw. Mitgliedsbeiträge würden mehr als die Hälfte der Jahreseinnahmen ausmachen. Es handle sich also bei der Vereinstätigkeit um eine versicherungsähnliche Konstruktion.

Aufgrund des oben dargestellten Sachverhaltes sei der Spendenbegünstigungsbescheid zu widerrufen gewesen.

Gegen diesen Widerruf wurde mit Schreiben vom 7. April 2010 **Berufung** erhoben.

Hinsichtlich des Verfahrens wurde angeführt, dass der Widerruf erfolgt sei, ohne dem Bw. die Möglichkeit der Stellungnahme zu geben.

Der Berufung lagen ein Schreiben bezüglich der Zusage der stationären Aufnahme der Mitglieder des Bw. im geförderten Krankenhaus vom November 1994 sowie ein Merkblatt, welches den Vereinsmitgliedern laufend ausgehändigt werde, bei.

Es wurde darauf hingewiesen, dass lediglich das Recht auf stationäre Aufnahme im Krankheitsfall zugesagt werde. Die Kosten für die Unterbringung in der allgemeinen Gebührenklasse selbst, seien wie für jeden Patienten – sohin auch für Nichtmitglieder – durch

die Pflichtversicherung in der Sozialversicherung voll gedeckt und werde hierfür weder vom Mitglied noch vom Bw. an das Krankenhaus ein Entgelt geleistet.

Die tatsächliche „Leistung“ des Bw. liege, neben dem Ansporn auf vorbeugende Maßnahmen, darin, den PatientInnen die Schwellenangst zu nehmen, da ihnen schon im Vorfeld möglicher Erkrankungen die Einrichtungen des Krankenhaus bekannt gemacht werden und sie daher das beruhigende Gefühl vermittelt bekämen, „ihr“ Krankenhaus bereits vor nötiger Inanspruchnahme kennen gelernt zu haben. Da das Krankenhaus ausschließlich über komfortable Zimmer verfüge und das Ambiente eines Spitals der Luxusklasse somit für alle PatientInnen vermittele, darüber hinaus freie Arztwahl allen PatientInnen zugestanden werde, erbringe der Bw. über die geschilderte ideelle Anbindung der Menschen an das Krankenhaus hinaus keinerlei Zusatzleistungen.

Der Bw. unterhalte daher weder einen Betrieb noch biete er eine versicherungsähnliche Konstruktion. Der Sachverhalt sei außerdem schon nach dem Versicherungsaufsichts- und dem Umsatzsteuergesetz, zuletzt anlässlich einer Betriebsprüfung, überprüft und für in Ordnung befunden worden.

Da der angefochtene Bescheid von einem Sachverhalt ausgehe, der nicht den Tatsachen entspreche und dies bei rechtlichem Gehör zu verhindern gewesen wäre, würden die ersatzlose Aufhebung des Bescheides sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt.

In dem der Berufung beigelegten (undatierten) „MERKBLATT“ des Bw. ist u.a. angeführt: „Der Verein ist eine gemeinnützige Einrichtung. ...

*Der Vereinszweck sieht gemäß § 2 der beiliegenden Statuten wohl unter anderem auch die Unterstützung von finanzschwachen Patienten (des Krankenhaus) – unabhängig von einer Vereinsmitgliedschaft – und die ideelle Unterstützung der Vereinsmitglieder im Krankheitsfall vor. Zweck des Vereines ist aber das Sammeln von Geld für mildtätige Zwecke, konkret die Förderung des Krankenhaus. Die den Mitgliedern vom Verein selbst zukommenden Begünstigungen sind ideeller Natur. Das eingeräumte Recht auf ein Bett im Krankheitsfall in dem vom Mitglied geförderten Krankenhaus, verbunden mit der jährlichen Gesundheitskontrolle bzw. eingehenden ärztlichen Gesprächen, ist von hohem ideellen Wert.*

...

*Die finanziellen Begünstigungen liegen in erster Linie darin, dass der Verein für seine Mitglieder bei Dritten Begünstigungen vereinbart. Die Tätigkeit des Bw. durch die Förderung des Krankenhaus ist als Aktion für eine meist gesellschaftlich und finanziell benachteiligte Schicht der österreichischen Bevölkerung, den nicht mehr im Berufsleben stehenden Mitbürgern zu sehen, die diesen als Vereinsmitgliedern über die Versorgung im Krankenhaus und damit auch ein beschwerdearmes Altern ermöglichen und Sicherheit im Krankheitsfall*

*hinsichtlich eines raschen und gesicherten Krankentransportes und eines gesicherten Bettes in einem dem erkrankten Menschen vertrauten Umfeld bieten will.“*

Die Frage im **Ergänzungsersuchen** der Abgabenbehörde erster Instanz vom 12. Mai 2010 wie hoch die in den Statuten als Vereinszweck angeführte Unterstützung finanzschwacher Patienten in den Jahren 2006 bis 2009 gewesen sei und wie die Finanzschwäche der Zuwendungsempfänger überprüft worden sei, beantwortete der Bw. dahingehend, dass in den Jahren 2006 – 2009 finanzielle Zuwendungen ausschließlich an das Krankenhaus und nicht direkt an finanzschwache PatientInnen durchgeführt worden seien.

Nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) erging am 21. September 2010 ein **Vorhalt** mit dem Ersuchen an den Bw. zum angeführten Sachverhalt Stellung zu nehmen, die Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen.

Die **Beantwortung des Vorhaltes** erfolgte mit Schreiben vom 20. Oktober 2010 in welchem auf die jeweiligen Punkte des Vorhaltes Bezug genommen wurde.

Nachstehend sind der Vorhalt (in seinen wesentlichen Inhalten) sowie die entsprechenden Antworten des Bw. zusammengefasst dargestellt:

#### VORHALT:

##### A) Sachverhalt

##### 1) Statuten, Vereinszweck

a) Der Bw. gab u.a. im Antrag (vom 10.6.2009) auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz an, ein gemeinnütziger spendensammelnder Verein zu sein und seit jedenfalls mindestens drei Jahren ununterbrochen der Sammlung von Geld (Mitgliedsbeiträge, Subventionen) für begünstigte Zwecke zu dienen.

b) Den ursprünglichen, am 27.5.2009 vorgelegten, Statuten des Bw. war unter § 2 (1) als Zweck des Vereines zu entnehmen: „ ... *die Förderung des Krankenhaus, seiner Mitarbeiter(innen) und seiner Patienten(innen)* ...“.

Unter § 3 war angeführt: „*Die Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes werden durch Mitgliedsbeiträge, Beitrittsgebühren, Subventionen sowie sonstige Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen aufgebracht, ...*“

c) In den im Zuge des Verfahrens geänderten und am 2.11.2009 auch bei der Vereinsbehörde angezeigt geänderten Statuten ist in

§ 2 (1) als Zweck angeführt: „ ... *das Sammeln von Geld für mildtätige Zwecke insbesondere für die Förderung des Krankenhaus und seiner Patienten(innen)* ... „

In § 3 ist angeführt: *„Die Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes werden durch Mitgliedsbeiträge, Spenden, Beitrittsgebühren, Subventionen ... aufgebracht ...“*

d) Im der Abgabenbehörde erster Instanz am 30.9.2009 vorgelegten *„Bericht über die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen gem. § 4a Z 4 lit b EStG für die Wirtschaftsjahre 2006 bis 2008“* wird unter Tz 8 angegeben: *„Der Verein .. ist gemäß seinen Statuten ein mildtätiger Verein ohne Gewinnabsicht. Der Vereinszweck ist die Förderung des Krankenhaus gemeinnützige BetriebsGmbH, sowie deren Mitarbeiter und Patienten. Die Körperschaft dient daher seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gem. § 4a Z 3 lit b EStG 1988. ...“*

e) In Tz 14 und Tz 15 dieses Berichtes wird darauf verwiesen, dass der Bw. *„ ... für die Jahre 2006, 2007 und 2008 bzw. bis dato ausschließlich Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen und Subventionen erzielt ...“*

#### ANTWORTEN ZU PUNKT A)1)

Seit der Gründung diene der Verein ausschließlich dem mildtätigen Zweck des Sammelns von Geld für die Unterstützung des Betriebes des Krankenhauses.

Die formellen Änderungen bzw. Ergänzungen der Vereinsstatuten erfolgten ohne tatsächliche Änderung des Vereinszweckes in Absprache und auf Vorschlag des zuständigen Finanzamtes. Unbestritten sei, dass das Sammeln von Geld bis dato nicht durch Spendenaufrufe an anonyme Privatpersonen erfolgte, sondern mittels gezielter Aufforderung um Beiträge einzelner Personengruppen, insbesondere der mit dem Krankenhaus verbundenen Ärzteschaft.

Es sei stets angeführt worden, dass der Bw. ununterbrochen der Sammlung von Geld (insbesondere unter dem Titel Subventionen) für begünstigte Zwecke gedient habe. Richtig sei, dass die ursprünglichen Statuten das Sammeln von Geld bzw. Spenden nicht explizit ausgewiesen hätten. Dies sei aber vor der gesetzlichen Möglichkeit der „Spendenbegünstigung“ nicht vorgegeben gewesen um den Charakter der Gemeinnützigkeit nachzuweisen.

Der Bw. habe tatsächlich seit mindestens 3 Jahren ununterbrochen der Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke, nämlich zur Unterstützung des Betriebes eines Krankenhauses, gedient.

#### VORHALT:

##### A) 2) Tatsächliche Geschäftsführung, Tätigkeit

a) Nach eigenen Angaben und den vorliegenden Unterlagen hat der Bw. bis zumindest ins Geschäftsjahr 2008 keine Tätigkeit im Bereich des Sammelns von Spenden ausgeübt.

Nach den Statuten war der Vereinszweck bis zur – für die Erlangung des Spendenbegünstigungsbescheides erforderlichen – Änderung der Vereinsstatuten nicht auf

Mildtätigkeit und nicht auf die Sammlung von Spenden ausgerichtet. Die Mittelaufbringung erfolgte nicht durch Spenden.

b) Der Bw. wirbt mit seinen Leistungen die als "V.I.P.-Vorsorge" und „Sicherheitspaket im Krankheitsfall“ bezeichnet sind, um Mitglieder unter „allen österreichischen Staatsbürgern mit einem aufrechten Sozialversicherungsschutz in Österreich“. In einem Prospekt sind die Leistungen differenziert für Voll- und fördernde Mitglieder im Detail angeführt.

Es sind insbesondere das Recht auf ein Bett im Krankenhaus zur stationären Behandlung ohne Wartezeit, Unterbringung in komfortablen Zimmern ohne Zusatzkosten, Annehmlichkeiten eines Privatpatienten im Spital der Luxusklasse sowie weitere Serviceleistungen wie z.B. Preisnachlässe in Kuranstalten und Hotels, Seminare, kulturelle Veranstaltungen, Gesundheitspass und bevorzugte Krankenförderung umfasst.

c) Die Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2006 enthält unter Position 1) Einnahmen aus Mitglieds- und Aufnahmebeiträgen sowie Fördermitteln und unter Position 4) einen Personalaufwand in Höhe von insgesamt mehr als 815.000 Euro.

d) In der Berufung wird angegeben, dass die Tätigkeit, die „Leistung“ des Bw., neben dem Ansporn zur Ergreifung vorbeugender Maßnahmen, darin liege, den (zukünftigen) PatientInnen die Schwellenangst vor einem Krankenhausaufenthalt zu nehmen, da diese schon das Gefühl vermittelt bekämen „ihr“ Krankenhaus vor nötiger Inanspruchnahme zu kennen.

#### ANTWORTEN ZU PUNKT A) 2)

zu a)

Es sei nicht relevant, dass der Verein zumindest bis ins Geschäftsjahr 2008 keine Tätigkeit im Bereich des Sammelns von Spenden ausgeübt habe, da auch das Sammeln von Subventionen sowie sonstige Zuwendungen unter Lebenden oder von Todeswegen dem vom Gesetz geforderten Tatbestandsmerkmal „Sammeln von Geld“ exakt entspreche.

zu b)

Jeder Verein versuche Vorteile einer Mitgliedschaft darzustellen. Es sei jedoch schon in der Berufung ausführlich dargestellt worden, dass der Bw. außer der für die Mitglieder durchaus emotionalen Bindung an das Krankenhaus keinerlei Leistungen erbringen könne, die über das Leistungsspektrum der Pflichtversicherungen in Österreich hinausgehen.

Der Verein vereinnahme einerseits echte Mitgliedsbeiträge ohne Gegenleistung und sammle andererseits freiwillige Geldleistungen, die u.a. unter dem Titel Subventionen erfasst seien. Das Krankenhaus, das der Bw. unterstütze, leiste ausschließlich Hilfe an persönlich hilfsbedürftige Personen.

**VORHALT:**

C) Es wurden / werden weder Spenden gesammelt noch wird ein mildtätiger Zweck verfolgt. In den ursprünglichen Statuten sind keine Spenden unter § 3 (Mittelaufbringung) angeführt. In den Jahren 2006 – 2008 wurden keine Spenden für einen mildtätigen Zweck gesammelt. Die Einnahmen des Bw. resultierten aus nicht begünstigten Mitglieds- und Aufnahmebeiträgen sowie aus Fördermitteln.

Unterlagen darüber, dass sich der Sachverhalt diesbezüglich im Jahr 2009 und 2010 geändert habe, liegen nicht vor und wären beizubringen. Wann wurde bzw. wird mit dem Sammeln von Spenden und deren Verwendung auf begünstigtem Gebiet iSd § 4a Z 3 EStG begonnen werden?

Es wird um Vorlage des Jahresabschlusses samt Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2009 sowie des Berichts des Wirtschaftsprüfers ersucht.

In der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 2006 sind Personalaufwendungen von mehr als 815.000 Euro enthalten und ist der Bw. nach wie vor als Arbeitgeber gemeldet.

Welches Personal hat der Bw. und für welche Tätigkeiten bzw. Arbeitsbereiche wird dieses benötigt?

**ANTWORTEN ZU PUNKT C)**

Es werde grundsätzlich auf die vorangehenden Ausführungen verwiesen und betont, dass die „Leistungen“ des Bw. nicht mit einer Zusatzkrankenversicherung vergleichbar seien. Die gesammelten Gelder würden punktgenau für den Betrieb einer Krankenanstalt zur Beseitigung bzw. Verbesserung von persönlicher Hilfsbedürftigkeit verwendet.

Das hier betroffene Personal des Bw. sei als so genannte „lebende Subvention“ zu verstehen. Der Bw. bezahle Personalaufwand für Dienstleistungen, die im Spitalsbetrieb erbracht werden. Der Wirtschaftsprüfungsbericht 2009 war der Vorhaltsbeantwortung beigelegt.

Der Vorhalt samt Antwortschreiben wurde in der Folge der **Amtspartei iSd Parteiengenhörs** übermittelt.

In der Stellungnahme vom 8. November 2010 hielt die Amtspartei u.a. fest, dass der Widerruf des Bescheides aufgrund der nicht entsprechenden tatsächlichen Geschäftsführung erfolgt sei. Sie führte aus, dass sich der Bw. als spendensammelnder Verein dargestellt habe und er dementsprechend informiert worden sei, wie die Statuten einer Spendensammeleinrichtung zum Erhalt der Spendenbegünstigung zu lauten hätten. Nach der Aktenlage, insbesondere nach dem Wirtschaftsprüfungsbericht, bestünden die Einnahmen des Bw. zu mehr als der Hälfte aus Mitglieds- und Aufnahmebeiträgen. Die Ausführungen des Bw., dass für die Spendenbegünstigung nur das Sammeln von Geld, nicht aber das Sammeln von Spenden nötig sei, sei falsch. Die gesetzliche Bestimmung enthalte den Verweis auf Spenden und sei unter dem Sammeln von Geld das Sammeln von Geldspenden zu verstehen. Die Formulierung

„Sammeln von Geld“ werde verwendet um klarzustellen, dass eine Spendensammeleinrichtung kein Sachspenden sammeln dürfe bzw. Sachspenden an Spendensammeleinrichtungen nicht abzugsfähig seien. Das Einheben von Mitgliedsbeiträgen, Aufnahmebeiträgen und Subventionen entspreche nicht dem Begriff „Sammeln von Geld“, d.h. konkret dem Sammeln von Spenden. Zudem seien Mitgliedsbeiträge, die mit Mitgliedschaftsrechten, wie im Fall des Bw., verbunden sind, nicht abzugsfähig. Ebenso Subventionen; bei diesen handle es sich um Unterstützungen aus öffentlichen Mitteln, die auf Antrag gewährt würden.

Mit der **Ladung** zur beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat, zugestellt am 23. März 2011 an den Bw., wurde die Stellungnahme der Amtspartei vom 8. November 2010 zur Kenntnis übermittelt.

In der am 28. April 2011 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde seitens der Parteien u.a. ergänzend ausgeführt:

Der Vertreter des Bw. verweist auf sein bisheriges Vorbringen und legt ein ergänzendes Schreiben, datiert vom 28.4.2011, sowie den Jahresabschluss 2009 vor. Zu den Dokumenten, die zum Akt genommen wurden, wird noch ausgeführt, dass der Verein keine versicherungsähnliche Tätigkeit ausübe, insbesondere keinen Kostenersatz für Behandlungsleistungen im Krankenhaus aufbringe und kein Betrieb vorliege. Der Verein organisiere kostenlose Vorsorgeuntersuchungen im Krankenhaus.

Es sei unstrittig, dass die Mitgliedsbeiträge nicht abzugsfähig seien; es sollten lediglich die zusätzlich gesammelten Geldbeträge erfasst werden.

Die tatsächliche Geschäftsführung habe sich seit 2006 nicht wesentlich geändert. Richtig sei, dass die Mitgliedsbeiträge im Jahr 2009 mehr als die Hälfte der Gesamteinnahmen ausgemacht hätten, jedoch zusätzliche Mittel in Höhe von rund Euro 1 Mio. aus Überzahlungen der Mitglieder sowie aus Zahlungen des ärztlichen Personals und privaten Geldern – irreführend als Subventionen bezeichnet – aufgebracht worden seien.

Nach Rechtsansicht des Vertreters des Berufungswerbers, umfasse das Sammeln von Geld mehr als das Sammeln von Spenden. Wesentlich sei die Frage, wie dieser Begriff auszulegen sei. Die Statutenanpassung sei durch die gesetzliche Änderung ausgelöst worden, habe aber an der Geschäftsführung oder der Tätigkeit des Vereines nicht geändert, diese sei seit der Gründung in den 90er Jahren, im wesentlichen unverändert.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist auf den Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers aus welchem hervorgehe, dass für die Jahre 2006 – 2008 keine Spenden gesammelt worden seien und darauf, dass der Bestätigungsvermerk vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter des Bw. unterschrieben worden sei.

Weiters sei der Auftritt des Berufungswerbers gegenüber den Mitgliedern ein solcher, dass er



neben der Gewöhnung an das Krankenhaus Leistungen zusage, die im normalen Sozialversicherungswesen unüblich seien (nämlich die sofortige zur Verfügungsstellung eines Krankenbettes). Das nunmehrige neue Vorbringen, dass Vorsorgeuntersuchungen für die Mitglieder organisiert würden, sei weder eine typische Tätigkeit eines spendensammelnden Vereines, noch sei die Tätigkeit als karitativ einzuschätzen. Zu den im Jahresabschluss 2009 aufgeführten Infrastrukturbeiträgen werde angemerkt, dass aus dem Akteninhalt nicht erkennbar sei, ob diese auch für die Vorjahre vereinnahmt worden seien.

Über Frage des Finanzamtes bzw. der Vorsitzenden wer die privaten Gelder bzw. die Zahlungen des ärztlichen Personals aufbringe, führt der Vertreter des Bw. aus, dass es Vereinbarungen zwischen der Ärzteschaft des Krankenhauses und verschiedenen Gesellschaften einerseits und dem Verein andererseits über die zur Verfügungsstellung von Geldmitteln gebe. Der Inhalt dieser Vereinbarung sei dem Vertreter des Bw. nicht bekannt. Zur Frage der Vertreterin des Finanzamtes wird ausgeführt, dass die Infrastrukturbeiträge welche im Jahresabschluss 2009 angeführt seien, in vergleichbarer Weise auch in den vorigen Jahren geflossen wären.

Zu den Vorsorgeuntersuchen wird vorgebracht, dass diese der Verein dergestalt organisiere, als Ärzte diese im Krankenhaus gratis vornehmen würden. Eine Mitgliedschaft sei dafür grundsätzlich nicht erforderlich, derartige Untersuchungen hätten in den Vorjahren stattgefunden. Dazu, wie Nichtmitglieder über diese Möglichkeit informiert würden, konnte der Vertreter des Bw. keine Angaben machen.

Über Befragung der Senatsmitglieder führt der Vertreter des Bw. aus, dass die Mittelaufbringung über die Ärzteschaft des Krankenhauses und über andere mit dem Krankenhaus verbundene Körperschaften erfolge, wobei der Großteil dieser Körperschaften gemeinnützig wäre.

Der Vertreter des Bw. ersuchte um Stattgabe der Berufung.

Die Vertreterin des Finanzamtes ersuchte um Abweisung der Berufung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der mittels Bescheid am 4. März 2010 erfolgte Widerruf des am 15. Juni 2009 erteilten Spendenbegünstigungsbescheides zu Recht erfolgt ist. Zu beurteilen ist, ob der Bw. die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, insbesondere im Hinblick auf seine tatsächliche Tätigkeit, und zum Kreis der begünstigten spendensammelnden Organisationen zu zählen ist.

Mit dem Steuerreformgesetz (StRefG) 2009, BGBl I Nr. 26/2009, wurde das Einkommensteuergesetz 1988 geändert und hinsichtlich der Spendenbegünstigungen die neue Bestimmung des [§ 4a EStG 1988](#) „Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen“ eingefügt. Diese Bestimmung fasst die den Spendenabzug betreffenden Regelungen zusammen.

Die in **§ 4a Z 1 und 2 EStG 1988** vorgesehene Abzugsfähigkeit von Zuwendungen für Wissenschaft, Forschung, Erwachsenenbildung auf Hochschulniveau, Universitäten, Kunsthochschulen, Denkmalschutz, Museen und den Behindertensport wurde durch die **Z 3 um „Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Spenden)“** für folgende drei Bereiche ausgedehnt

- mildtätige Zwecke iSd [§ 37 BAO](#), die überwiegend im Inland, in den Mitgliedstaaten der EU oder in Staaten des EWR verfolgt werden;
- Entwicklungshilfe und
- Katastrophenhilfe.

In Z 3 wird weiters zwischen Spenden von Geld oder Sachen (lit a) und nur von Geldspenden (lit b) unterschieden.

Die Bestimmungen in **Z 3 lit b** gelten für die so genannten „spendensammelnden Organisationen“ und sind wie folgt normiert:

*b) Geld an*

*- Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 Z 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 oder vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes, deren **ausschließlicher Zweck** - abgesehen von der Mittelverwendung im Sinne des 7. Teilstiches der Z 4 lit b - **das Sammeln von Spenden** ist und die zum Zeitpunkt der Zuwendung in der dafür vorgesehenen Liste des Finanzamtes Wien 1/23 (Z 4) eingetragen sind.*

Als **Zuwendungen iSd § 4a EStG** sind nur **freiwillige Leistungen, d.h. Spenden**, anzusehen. Aufwendungen und Ausgaben, die eine Gegenleistung des Empfängers zur Folge haben, sind nicht begünstigt.

Nicht abzugsfähig sind jedenfalls:

- Mitgliedsbeiträge in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge, die an eine der Körperschaften im Sinne der lit a und b bezahlt werden,
- Zuwendungen an Körperschaften, deren Finanzierung zu einem erheblichen Teil aus Mitteln von zweckgebundenen bundesgesetzlich geregelten Abgaben erfolgt und
- Zuwendungen, für welche die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder persönliche

Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) gemäß § 18 Abs. 1 Z 8 bekannt gegeben wurde.

**§ 4a Z 4 lit b leg cit** normiert u.a. weiters

**für Körperschaften im Sinne der Z 3 lit b:**

Voraussetzung für die Aufnahme in die in Z 3 jeweils genannte Liste ist u.a.:

- Die Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gemäß Z 3 ist, abgesehen von der Mittelverwendung im Sinne des 7. Teilstriches, als ausschließlicher Zweck in der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) verankert.
- Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gemäß Z 3 verwendet werden. Dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient **seit mindestens drei Jahren** ununterbrochen der Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gemäß Z 3.
- Die Mittelverwendung erfolgt entweder durch Weitergabe an Körperschaften im Sinne der Z 3 lit a oder in Durchführung von Aktionen ausschließlich zu begünstigten Zwecken gemäß Z 3, wobei dazu andere Rechtsträger nach Maßgabe des § 40 Abs 1 BAO herangezogen werden können. Im letztgenannten Fall ist die ausschließliche Verwendung der Mittel zu begünstigten Zwecken gemäß Z 3 durch die Spenden sammelnde Körperschaft sicherzustellen.
- Die Körperschaft veröffentlicht jene Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen.
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft übersteigen 10% der Spendeneinnahmen nicht.

In den aktuellen, im Hinblick auf die Erlangung der Spendenbegünstigung nach den gesetzlichen Erfordernissen abgeänderten, **Statuten des Bw. vom Oktober 2009** ist enthalten:

**§ 2 – Zweck** des Vereins ist das Sammeln von Geld für mildtätige Zwecke insbesondere für die Förderung des Krankenhauses und seiner Patienten(innen) insbesondere durch

- a) Zurverfügungstellung materieller Mittel und ideeller Hilfe zur weiteren Hebung des Standards der Krankenanstalt und umfassenden Betreuung der Patient(innen),
- b) Förderung der Mitarbeiter(innen), vor allem auch in ihrer Ausbildung und Fortbildung,

- c) Unterstützung der Anstaltsseelsorge
- d) Unterstützung finanzschwacher Patienten(innen)
- e) Unterstützung der Vereinsmitglieder im Krankheitsfall.

Zur **Aufbringung der Mittel** ist in **§ 3** angeführt:

Die Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes werden durch Mitgliedsbeiträge, Spenden, Beitrittsgebühren, Subventionen sowie sonstige Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen aufgebracht, ferner durch Erträge aus Vermögensverwaltung, hierin inkludiert gesellschaftsrechtliche Beteiligungen an gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen juristischen Personen. Die gesammelten Gelder sind ausschließlich für mildtätige Zwecke zu verwenden.

In den ursprünglichen Statuten des Bw. (bis September 2009) war unter § 3 angeführt: „ *Die Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes werden durch Mitgliedsbeiträge, Beitrittsgebühren, Subventionen sowie sonstige Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen aufgebracht, ...*“.

Der Bw. hat u.a. im Antrag (vom 10.6.2009) auf Erteilung des Spendenbegünstigungsbescheides gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz angegeben ein gemeinnütziger spendensammelnder Verein zu sein.

Gegenüber dem UFS gab der Bw. in Beantwortung des Vorhaltes an, dass der Verein seit der Gründung ausschließlich dem mildtätigen Zweck des Sammelns von Geld für die Unterstützung des Betriebes des Krankenhaus diene. Die formellen Änderungen bzw. Ergänzungen der Vereinsstatuten erfolgten ohne tatsächliche Änderung des Vereinszweckes. Unbestritten sei, dass das Sammeln von Geld bis dato nicht durch Spendenaufrufe an anonyme Privatpersonen erfolgte, sondern mittels gezielter Aufforderung um Beiträge einzelner Personengruppen, insbesondere der mit dem Krankenhaus verbundenen Ärzteschaft. Richtig sei, dass die ursprünglichen Statuten das Sammeln von Geld bzw. Spenden nicht explizit ausgewiesen haben. Dies sei aber vor der gesetzlichen Möglichkeit der „Spendenbegünstigung“ zum Nachweis der Gemeinnützigkeit nicht vorgegeben gewesen. Der Bw. habe tatsächlich seit mindestens 3 Jahren ununterbrochen der Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke, nämlich zur Unterstützung des Betriebes eines Krankenhauses, gedient.

Es ist dem Bw. zuzustimmen, dass die konkrete Nennung von Spenden zur Mittelaufbringung in den Statuten vor der gesetzlichen Möglichkeit der „Spendenbegünstigung“ nicht erforderlich war. Es wird jedoch, insbesondere für die Garantie eines effizienten Mitteleinsatzes im Sinne der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung, vorausgesetzt, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits eine kontinuierliche Tätigkeit, auch mittelbar, auf dem begünstigten

Gebiet, d.h. im Fall des Bw. auf dem Gebiet des Sammelns von Spenden für begünstigte Zwecke, über zumindest einen Zeitraum von drei Jahren bestanden hat.

Entgegen der ursprünglichen Darstellungen des Bw. dass er ein spendensammelnder Verein wäre, war dessen tatsächliche Tätigkeit, wie den in der Folge vorgelegten Unterlagen zu entnehmen ist, offensichtlich nicht auf den im Gesetz geforderten ausschließlichen Zweck des Sammelns von Spenden gerichtet.

In den dem UFS vorliegenden zwei Berichten des Wirtschaftsprüfers „über die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen gem. § 4a Z 4 lit b EStG“ für die Wirtschaftsjahre 2006 bis 2008 sowie für das Wirtschaftsjahr 2009 wird in den Tz 14 und Tz 15 darauf verwiesen, dass der Bw. für die Jahre 2006 bis 2008 bzw. 2009 „... ausschließlich Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen und Subventionen erzielt ...“.

Die in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2005, 2006, 2008 und 2009 erfassten Einnahmen resultieren bis zu 64% aus Mitglieds- und Aufnahmebeiträgen.

Dazu war festzustellen, dass der Bw. die Mitgliedschaft bewirbt indem er seinen Mitgliedern ein „Sicherheitspaket im Krankheitsfall“, die „Vorsorge“, anbietet. In der Broschüre „Leitfaden für Mitglieder“, die beim Krankenhaus angefordert werden kann bzw. über Internet auszudrucken ist, beschreibt er sich als Selbsthilfeverein, dessen Hauptanliegen die Unterstützung der Vereinsmitglieder im Krankheitsfall ist. Die mit dem Vorsorgepaket verbundenen Vorteile und Rechte sind durch eine Mitgliedskarte verbrieft und nicht übertragbar. Der Bw. wirbt um Mitglieder unter „allen österreichischen Staatsbürgern mit einem aufrechten Sozialversicherungsschutz in Österreich“.

Als Vollmitglied ist ein Mitgliedsbeitrag von Euro Betrag<sup>1</sup> jährlich sowie ein einmaliger Aufnahmebeitrag von Euro Betrag<sup>2</sup> zu leisten. Dafür haben die Mitglieder das Recht auf ein Bett im privaten Krankenhaus zur stationären Behandlung ohne Wartezeit, Unterbringung in komfortablen Zimmern ohne Zusatzkosten für Pflege und Unterbringung, Annehmlichkeiten eines Privatpatienten im Spital der Luxusklasse sowie weitere Serviceleistungen wie z.B. Preisnachlässe in Kuranstalten und Hotels, Seminare, kulturelle Veranstaltungen, Gesundheitspass und bevorzugte Krankenförderung.

Dem fördernden Mitglied, dessen Mitgliedsbeitrag jährlich Euro Betrag<sup>3</sup> beträgt, stehen das Recht auf ein Bett ohne Wartezeiten, die Leistung eines Zuschusses zu den Spitalskosten für Zusatzversicherte mit Selbstbehalt, freie Arztwahl sowie die weiteren Serviceleistungen zu.

Wie der Bw. selbst angibt, ist das Eingehen einer Mitgliedschaft, wie schon der Name Vorsorge besagt, als eine vorbereitende bzw. geplante Maßnahme für einen zukünftig eintretenden Fall der Notwendigkeit eines Krankenhausaufenthaltes, konkret im durch den Verein geförderten privaten Krankenhaus, zu beurteilen.

Die beschriebenen Leistungen des Bw. können nach Ansicht der Behörde mit denen einer privaten Zusatzversicherung verglichen werden, auch wenn sich die Leistungen auf den Bereich des Krankenhauses beschränken und keine Arzthonorare umfassen.

Daraus folgt und wird dies durch den Bw. auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht bestritten, dass die in Rede stehenden Beträge für die Mitgliedschaft und in Erwartung der angebotenen Leistungen des Bw. entrichtet werden.

Abgesehen davon, dass Mitgliedsbeiträge schon durch die hier maßgebliche gesetzliche Bestimmung als nicht abzugsfähig definiert sind, handelt es sich bei diesen Einnahmen somit nicht um freiwillige Zuwendungen, d.h. nicht um Spenden.

Auch wenn der Bw. in seiner Rechtsgrundlage anführt, die ihm zur Verfügung stehenden Mittel für mildtätige Zwecke insbesondere zur Förderung des Krankenhauses (eine gemeinnützige Betriebsgesellschaft und in der Spendenliste eingetragene Körperschaft iSd § 4a Z 3 lit a) zu verwenden und somit mittelbar einen mildtätigen Zweck zu verfolgen, ist dies aufgrund der Qualität der gesammelten Geldmittel für die Beurteilung als spendensammelnde, d.h. begünstigte, Organisation iSd § 4a Z 3 lit b nicht ausreichend.

Zwischen 57 – 64% der gesamten Einnahmen des Bw. resultieren aus Mitgliedsbeiträgen, sodass schon dadurch der im Gesetz geforderte Zweck, das ausschließliche Sammeln von Spenden, nicht erfüllt wird.

Dass der Bw. in den Jahren 2006 – 2009 jedoch gar keine Spenden gesammelt hat, ist auch den diesbezüglichen, dem UFS vorliegenden und wie oben angeführt, zwei Berichten des Wirtschaftsprüfers „über die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen gem. § 4a Z 4 lit b EStG“ zu entnehmen.

Das Vorbringen des Bw., dass es nicht darauf ankomme explizit Spenden zu sammeln, sondern durch das „Sammeln von Geld“ der gesetzliche Tatbestand erfüllt werde, geht insofern ins Leere, als es den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen des [§ 4a Z 3 und Z 4 EStG 1988](#) widerspricht.

In § 4a Z 4 lit b ist als Voraussetzung für die Begünstigung zwar das „Sammeln von Geld“ angeführt, jedoch erfolgt dies unter Verweis auf die Bestimmung des § 4a Z 3. In Z 3 wird konkret geregelt, welche Mittel abzugsfähig sind. Es wird darin die Abzugsfähigkeit von „Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Spenden)“ normiert. Da der Bw. angibt als spendensammelnde Organisation tätig zu sein, ist weiters Z 3 lit b maßgeblich. Darin ist bestimmt, dass der **ausschließliche Zweck** der Körperschaft das **Sammeln von Spenden in Form von Geld** sein muss. Mit dem Verweis auf das Sammeln von Geld wird jedoch lediglich festgelegt, dass die Abzugsfähigkeit von Sachspenden an nur spendensammelnde Organisationen ausgeschlossen ist. Entsprechend der gesetzlichen

Bestimmung müssen für die Erlangung der Spendenbegünstigung stets qualifizierte Zuwendungen, d.h. Spenden, im konkreten Fall eben Geldspenden, gegeben sein, denen keine Gegenleistung der Empfängerorganisation gegenüberstehen.

Betrachtet man die in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen gesamten Einnahmen des Bw. im Detail, so ist daraus zu ersehen, dass der Bw. bisher nicht auf das Sammeln von Spenden ausgerichtet war.

Die Einnahmen setzten sich in den maßgeblichen Jahren stets aus rund 57 - 64% (unstrittig) nicht abzugsfähigen Mitgliedsbeiträgen sowie weiters rund 20% „Infrastrukturbeiträgen“ (Subventionen) und rund 20% „Förderungen für Personalkosten Anästhesie“ zusammen. In Zahlen ausgedrückt betragen die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen rund Euro 1,36 bis 1,45 Millionen, aus „Infrastrukturbeiträgen“ (Subventionen) rund Euro 270.000 bis 450.000 sowie aus „Personalförderung“ rund Euro 415.000 bis 540.000.

Diese Einnahmen wurden zu rund 50% als „Förderung des Krankenhaus“ verwendet. Rund 40% waren für die Bedeckung der Personalkosten des Bw. sowie rund 10% für sonstige Verwaltungskosten und Honorare erforderlich.

Zu den außerhalb der Mitgliedsbeiträge erzielten Einnahmen bringt der Vertreter des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung und ergänzend in der mündlichen Berufungsverhandlung vor, dass es sich bei den Infrastrukturbeiträgen um Zahlungen des ärztlichen Personals des Krankenhaus gehandelt habe, die im Jahr 2009 irrtümlich als Subventionen bezeichnet worden seien. Die weiteren Einnahmen im Jahr 2009 resultierten aus Zahlungen, die aufgrund von Vereinbarungen seitens dem Krankenhaus nahe stehenden Gesellschaften zur „Förderung der Personalkosten Anästhesie“ geleistet worden seien. Die konkreten Inhalte dieser Vereinbarungen konnte der steuerliche Vertreter auf Befragung in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht angeben.

Der Bw. argumentiert für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Spendenbegünstigung eben damit, dass im Jahr 2009 neben den Mitgliedsbeiträgen rund Euro 1 Million Geldmittel gesammelt worden seien und diesen Beträgen direkte Zahlungen iHv Euro 1,18 Mio zur Förderung des Krankenhaus gegenüberstanden. Der Bw. habe daher außerhalb der Mitgliedsbeiträge ausschließlich Gelder zur Weiterleitung an das Krankenhaus gesammelt.

Nach Ansicht des UFS sind die neben den Mitgliedsbeiträgen erzielten rund 40% der gesamten Einnahmen, die sich aus Infrastrukturbeiträgen und Personalförderung zusammensetzen, jedoch ebenfalls nicht als freiwillige Zuwendungen ohne Erwartung einer Gegenleistung und somit nicht als Spenden zu beurteilen.

Infrastrukturbeiträge werden im Allgemeinen vom (Beleg-)Arzt für eine Gegenleistung, d.h. für administrative Leistungen bzw. für Gewährleistung einer qualitativ adäquaten, medizinisch-

technischen Ausstattung als Prozentanteil des Arzthonorars bezahlt. Gegenüber dem Berufungssenat werden diese Einnahmen seitens des Bw. so begründet, als sich Mitglieder des ärztlichen Personals des Krankenhaus bereit erklärt haben Infrastrukturbeiträge dem Bw. zu überlassen.

Der Bw. verfügt als Arbeitgeber über eigenes Personal. Zur Verwendung bzw. den Aufgaben dieses Personals befragt, gab der Bw. gegenüber dem UFS an, dass es sich bei diesem Personal um so genannte „lebende Subventionen“ handle. Das Personal erbringe Dienstleistungen im Spitalsbetrieb. Die Personalaufwendungen (Gehälter, Pflichtbeiträge etc.) trägt der Bw. Wie dem Jahresabschluss für 2009 zu entnehmen ist, betrugen die Personalaufwendungen dafür rund 36% der Gesamteinnahmen. Zirka 10% der Gesamteinnahmen werden für Honorare und sonstig Verwaltungskosten verwendet. Eine Finanzierung der Personalaufwendungen wäre ohne die o.a. Einnahmen jedenfalls nicht möglich. Auch wenn dieses Personal für das Krankenhaus tätig wird, stellen die dafür aufgewendeten Mittel aus den Einnahmen keine Spenden iSd gesetzlichen Bestimmung dar. Die Zurverfügungstellung des Personals des Bw. an das Krankenhaus erfüllt die Spendeneigenschaft nicht.

Grundsätzlich wird festgehalten, dass auch die Weiterleitung von Geldmitteln an das Krankenhaus deren dem Grunde nach fehlende Spendeneigenschaft weder begründen noch ergänzen kann.

Das in der Berufungsverhandlung neue Vorbringen, dass der Bw. kostenlose Vorsorgeuntersuchungen organisiert habe und dafür keine Mitgliedschaft erforderlich war, wurde weder belegt noch näher ausgeführt. Zum in den Statuten des Bw. angeführten Punkt in § 2 d) dass der Bw. auch finanzschwache Patient(innen) unterstützt, wurde sowohl gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz als auch in Beantwortung des Vorhaltes des UFS seitens des Bw. angegeben, dass diese Unterstützung nie ausgeübt wurde.

Da weder die Organisation von Vorsorgeuntersuchungen eine karitative Tätigkeit darstellt, noch der Bw. sonst eine Betätigung auf mildtätigem Gebiet selbst ausgeübt hat, verbleibt kein Raum für die Anwendung der Bestimmung des § 4a Z 3 lit a leg cit um damit die Zuerkennung der Spendenbegünstigung zu begründen.

Tatsache ist, dass sich der Bw. gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz zwar als spendensammelnder Verein dargestellt hat, jedoch die tatsächliche Geschäftsführung, seine Tätigkeit, im maßgeblichen Zeitraum nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprochen hat. Das Hauptanliegen des Bw. ist die Unterstützung der Vereinsmitglieder im Krankheitsfall. Die ihm zur Verfügung stehenden Geldmittel stammten zum Großteil aus den dafür zu bezahlenden Mitgliedsbeiträgen.



Da somit, wie oben ausgeführt, durch den Bw. die Geldmittel weder in den drei dem Antrag vorangegangenen Wirtschaftsjahren, noch nach Antragsstellung ausschließlich durch das Sammeln von Spenden aufgebracht wurden, lagen die gesetzlichen Voraussetzungen für die Spendenbegünstigung gem. [§ 4a Z 3 lit b EStG 1988](#) nicht vor.

Der Widerruf des Spendenbegünstigungsbescheides erfolgte somit durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht. Er wurde mit dem Tag der Veröffentlichung der Aberkennung des Status als begünstigter Spendenempfänger auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen wirksam.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 10. Mai 2011