



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Altenpflege, K., vertreten durch Dr. Klaus Schmidt, Wirtschaftstreuhänder, 8582 Rosental, Hauptstraße 27, vom 14. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 12. Jänner 2005 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003, sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 (Sachbescheide) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Vorlageantrag vom 2. Mai 2005, wird, soweit er sich auf die Vorlage der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Kalendermonate Jänner bis Juli 2004 vom 12. Jänner 2005 bezieht, als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden (bezüglich der Streitjahre 2002 und 2003 im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren) unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Außenprüfung (vgl. Tz. 15 des Berichtes vom 5. Jänner 2005), wonach lt. Schreiben des Sozialhilfereferates der Bezirkshauptmannschaft Voitsberg vom 27. September 2004 im Prüfungszeitraum 2001 bis 2003 an den Pflegeplatz der Berufungswerberin (Bw.) keinerlei Zuweisungen von Personen erfolgt seien und auch keinerlei Zuzahlungen seitens des Sozialhilfeverbandes Voitsberg geleistet worden seien, die begehrte Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 15 UStG 1994 versagt und die Umsätze - Betreuung,

Beherbergung und Verköstigung von vier pflegebedürftigen Personen - gemäß § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz - ab Jänner 2003 habe die Bw. lt. vorliegenden Kasseneingangsbelegen ohnedies die Umsatzsteuer ausgewiesen und vereinnahmt - unterworfen.

Dagegen hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Bis zum Jahr 1993 sei die Sozialhilfe unsystematisch in diversen Gesetzen geregelt gewesen. Mit dem Bundespflegegeldgesetz seien der Blindenzuschuss, Gehörlosenzuschuss usw. bundeseinheitlich geregelt worden. Das Pflegegeld habe den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedürftigen Mehraufwand pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern, sowie die Möglichkeit zu verbessern ein selbst bestimmtes bedürfnisorientiertes Leben zu führen. Pflegegeld gebühre jemandem, bei dem auf Grund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung ein ständiger Betreuungs- und Hilfsbedarf (Pflegebedarf) voraussichtlich mindestens sechs Monate andauern wird. Darüber hinaus gebe es in den jeweiligen Bundesländern eigene Sozialhilfegesetze, die ergänzende Bestimmungen, insbesondere über die Kostentragung bei unzureichenden Eigenmitteln des Pflégelings beinhalten.

Bezieher von Pflegegeld bedürften der Pflege von dritten Personen und wenn diese Pflege von Pflegefamilien erbracht werde, werde diese Leistung im Rahmen der Sozialhilfe erbracht. Nicht zuletzt sei erwähnt, dass die Pflegefamilien regelmäßigen Kontrollen durch den Amtsarzt und der Sozialfürsorge unterlägen. Das sei ebenfalls ein wichtiges Indiz dafür, dass die Pflegeleistungen im Rahmen der Sozialhilfe erbracht würden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt folgendermaßen begründet:

Ab 1. Jänner 1985 seien die Umsätze, soweit sie in der Betreuung, Beherbergung und Versorgung von pflegebedürftigen Personen bestehen, umsatzsteuerfrei, wenn diese Personen im Rahmen der Sozialhilfe bei Pflegefamilien untergebracht sind (§ 6 Abs. 1 Z 15 UStG 1994). Da lt. Schreiben des Sozialhilfereferates der Bezirkshauptmannschaft Voitsberg vom 27. September 2004 im Zeitraum Jänner 2001 bis Dezember 2003 keine Zuweisung von Personen an den Pflegeplatz der Bw. erfolgt sei und keinerlei Zuzahlungen seitens des Sozialhilfeverbandes Voitsberg geleistet worden seien, würden die gegenständlichen Leistungen an die pflegebedürftigen Personen nicht im Rahmen der Sozialhilfe erbracht werden, was die Anwendung der Befreiungsbestimmung ausschließe.

Im Vorlageantrag, in dem auch die Vorlage der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Kalendermonate Jänner bis Juli 2004 begehrt wird, führte die Bw. Folgendes aus:

Die Interpretation durch das Finanzamt sei zu eng gefasst, denn sie reduziere die Auslegung auf einen kleinen Teil der Sozialhilfegesetze. Die teleologische Interpretation führe zu einem anderen Ergebnis. Das Pflegeheim der Bw. sei in das Sozialhilfesystem eingebettet. Es unterliege der Kontrolle durch den Amtsarzt und der Fürsorge der Bezirkshauptmannschaft Voitsberg. Es würden regelmäßig Kontrollen durch die Behörden durchgeführt. Die Aussage in der Berufungsvorentscheidung "private Seniorenbetreuung" sei unvollständig, da das Pflegeheim bei der Bezirkshauptmannschaft als solches gemeldet sei. In den verschiedenen Sozialhilfegesetzen werde geregelt, wie Pflegeplätze auszustatten seien, welche Zimmergröße erforderlich sei, wie viele Pfleglinge in einer Pflegefamilie untergebracht werden dürften, wie die Pfleglinge zu betreuen seien usw.. Die Zuzahlung oder Zuweisung durch die Bezirkshauptmannschaft sei nur ein kleiner Teil der im Rahmen der Sozialhilfe geregelt sei. Es würden von der Bw. ausschließlich Bezieher von Pflegegeld betreut. Pflegegeld werde pflegebedürftigen Personen im Rahmen der Sozialhilfe gewährt um pflegebedürftigen Personen die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern.

Überdies sei auf das Urteil des EuGH 26.5.2005, Rs C-498/03 (Kingscrest Associates Ltd und Montecello Ltd), zu verweisen, wonach der Betrieb von Heimen für betreutes Wohnen mit Gewinnerzielungsabsicht steuerbefreit sei, da es eine staatlich kontrollierte private Sozialeinrichtung sei. Europarecht stehe über der nationalen Rechtsordnung und sei direkt anzuwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2002 u. 2003

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta), wobei das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 303, Tz 13 und 14).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Nach dem Normzweck des § 303 BAO – Ermöglichung einer neuerlichen Bescheiderlassung zur Erzielung eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses – ist daher bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der

Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 303, Tz 37-39).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da dem Finanzamt die für die Beurteilung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 15 UStG 1994 maßgeblichen Sachverhaltsumstände – Anzahl der pflegebedürftigen Personen, Zuweisung und Kostentragung durch den Sozialhilfeverband – unbestritten erstmalig im Zuge der Außenprüfung (vgl. Tz. 15 des Berichtes vom 5. Jänner 2005) zur Kenntnis gelangt sind, handelt es sich unter Bedachtnahme auf die unter **2)** dargelegte Rechtsansicht jedenfalls um taugliche Wiederaufnahmsgründe.

Auch die Ermessensübung, die von der Bw. ohnedies nicht gerügt wird, erweist sich als rechtmäßig, zumal aus dem Akteninhalt kein Grund erkennbar ist, der die Herstellung des rechtmäßigen Ergebnisses als unbillig erscheinen ließe.

2) Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 15 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen die Umsätze, soweit sie in der Betreuung, Beherbergung und Verköstigung von pflegebedürftigen Personen, die im Rahmen der Sozialhilfe bei Pflegefamilien untergebracht sind, bestehen, steuerfrei.

Diese Befreiungsbestimmung ist seit 1. Jänner 1985 (AbgÄG 1984, BGBl. Nr. 531/1984) in Geltung (§ 6 Z 16 UStG 1972) und wurde textlich unverändert in das UStG 1994 übernommen.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit derartiger Umsätze ist, dass die pflegebedürftige Person im Rahmen der Sozialhilfe bei einer Pflegefamilie untergebracht ist (vgl. Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band III, § 6 Z 16, Anm. 306; Kolacny-Caganek, UStG 1994, Wien 2005, § 6, Anm 48 und Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 6, Tz 351).

Eingangs ist festzustellen, dass die Bw. kein Pflegeheim [Pflegeheime sind nach § 2 Abs. 1 Steiermärkisches Pflegeheimgesetz 2003, LGBl. Nr. 77/2003 idF LGBl. Nr. 77/2005 (StPHG 2003) stationäre Einrichtungen, in denen mehr als vier Personen gepflegt und betreut werden], sondern Pflegeplätze betreibt. Pflegeplätze sind nach § 2 Abs. 2 StPHG stationäre Einrichtungen, die eine organisatorische und betriebliche Einheit bilden, in der bis zu vier nicht

haushaltsverbandsangehörige Personen im Rahmen eines Haushaltsverbandes gepflegt und betreut werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 Steiermärkisches Sozialhilfegesetz 1997 (SHG 1997), LGBl. Nr. 29/1998, soll durch die Sozialhilfe jenen Menschen die Führung eines menschenwürdigen Lebens ermöglicht werden, die dazu der Hilfe der Gemeinschaft bedürfen.

Ob jemand im Einzelfall einen Anspruch auf Geldleistungen oder Sachleistungen nach Maßgabe des vorhin zitierten Gesetzes hat, entscheidet in erster Instanz die Bezirksverwaltungsbehörde (vgl. § 35 Abs. 1 SHG 1997).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Unter Berücksichtigung des vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zitierten und von der Bw. im Vorlageantrag nicht bestrittenen Schreibens des Sozialhilfereferates der Bezirkshauptmannschaft Voitsberg vom 27. September 2004, wonach "im Zeitraum Jänner 2001 bis Dezember 2003 seitens der Bezirkshauptmannschaft Voitsberg keinerlei Zuweisungen von Personen an den Pflegeplatz der Bw. erfolgten und ebenso keinerlei Zuzahlungen seitens des Sozialhilfeverbandes Voitsberg durchgeführt wurden", kann im gegenständlichen Fall nicht von einer "Unterbringung im Rahmen der Sozialhilfe" gesprochen werden. Denn davon könnte nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wohl nur dann ausgegangen werden, wenn von den entsprechenden öffentlichen Institutionen, insbesondere Sozialhilfeverbänden, die nach dem SHG 1997 vorgesehenen Leistungen, insbesondere Geldleistungen erbracht werden.

Zur Rechtsansicht der Bw., wonach die Pflege von pflegebedürftigen Personen, die Pflegegeld beziehen, im Rahmen der Sozialhilfe erbracht würde, sodass die diesbezügliche Tatbestandsvoraussetzung der eingangs zitierten Befreiungsbestimmung erfüllt sei, ist Folgendes auszuführen:

Das Pflegegeld nach dem Bundespflegegeldgesetz 1993, BGBl. Nr. 110/1993 (ein Anspruch auf Pflegegeld nach dem Steiermärkischen Pflegegeldgesetz 1993, LGBl. Nr. 80/1993 idGF besteht nach § 3 Abs. 1 Z 3 nur dann, wenn nicht eine der im § 3 des Bundespflegegeldgesetzes, BGBl. Nr. 110/1993, in der Fassung BGBl. I Nr. 111/1998, angeführte Leistung bezogen wird oder ein Anspruch auf eine solche Leistung besteht) hat nach § 1, wie die Bw. selbst zutreffend ausführt, den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbst bestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen. Wenn ein Pflegegeldbezieher zur Bezahlung der an einem Pflegeplatz erbrachten Betreuungs-, Beherbergungs- und Verköstigungsleistungen ausschließlich eigene Einkünfte und Pflegegeld

verwendet, kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keinesfalls die Steuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 15 UStG 1994 beansprucht werden. Denn die dafür zwingende Voraussetzung der Unterbringung "im Rahmen der Sozialhilfe" setzt wohl jedenfalls, wie oben ausgeführt, voraus, dass für die Betreuungs-, Beherbergungs- und Verköstigungsleistungen ein Zuschuss durch einen Sozialhilfeträger nach dem SHG 1997 geleistet wird.

Zu den von der Bw. als wesentliches Indiz erachteten regelmäßigen Kontrollen durch den Amtsarzt und die Sozialfürsorge ist Folgendes zu bemerken:

Das Ziel des Teiles E des StPHG 2003, der besondere Bestimmungen für Pflegeplätze enthält, ist nach § 16 Abs. 1 die Interessen und Bedürfnisse Pflegebedürftiger auf Pflegeplätzen zu beachten sowie die Menschenwürde und Selbständigkeit dieser Menschen im Rahmen einer familiären Pflege in einem qualitativ einwandfreien Standard zu sichern.

Damit verfolgt der Landesgesetzgeber, in dessen Kompetenz die soziale Fürsorge fällt, die Absicht, die Interessen pflegebedürftiger Personen im Sinne der Normierung von Mindeststandards zu sichern. Die Tatsache, dass gemäß § 17 StPHG 2003 Pflegeplätze nur mit Bewilligung der Bezirksverwaltungsbehörde eingerichtet werden dürfen und auch deren Kontrolle unterliegen, bewirkt für sich allein nicht, dass die Aufnahme von pflegebedürftigen Personen an derartigen Pflegeplätzen jedenfalls als Unterbringung "im Rahmen der Sozialhilfe" gilt. Denn der Landesgesetzgeber hat im Rahmen seiner Regelungskompetenz für das Sozialwesen wohl die Verpflichtung durch entsprechende Regelungen die Wahrung der Menschenwürde zu gewährleisten. Damit aber von einer "Unterbringung im Rahmen der Sozialhilfe" im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 15 UStG 1994 gesprochen werden kann, müssen jedenfalls Geldleistungen nach dem SHG 1997 für die Erbringung von Betreuungs-, Beherbergungs- und Verköstigungsleistungen an pflegebedürftige Personen, die bei Pflegefamilien untergebracht sind, durch einen Sozialhilfeträger erbracht werden.

Zum Hinweis der Bw. in der Eingabe vom 8. Juli 2005 auf das Urteil des EuGH 26.5.2005, Rs C-498/03 (Kingscrest Associates Ltd und Montecello Ltd), wonach der Betrieb von Heimen für betreutes Wohnen mit Gewinnerzielungsabsicht steuerbefreit sei, da es eine staatlich kontrollierte private Sozialeinrichtung sei und Europarecht über der nationalen Rechtsordnung stehe und direkt anzuwenden sei, ist Nachstehendes zu bemerken:

Die gegenständliche Befreiungsvorschrift beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der 6. EG-RL (77/388/EWG). Diese Bestimmung lautet:

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, die eng mit der Sozialfürsorge

und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder *andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen* von der Steuer.

Der unabhängige Finanzsenat vermag in der Umsetzung dieser Bestimmung im Rahmen des UStG 1994 aus nachstehenden Erwägungen keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit zu erkennen:

Abgesehen davon, dass die Bw. kein Pflegeheim betreibt, stellt der EuGH im zitierten Urteil unter Randnr. 49 fest, "dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben g und h die Voraussetzungen und Modalitäten einer Anerkennung des sozialen Charakters von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts nicht festlegt. Es ist daher grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaates, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann.

Der EuGH hat im Tenor des Urteiles für Recht erkannt, dass der Begriff von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben g und h der Sechsten Richtlinie 77/388 private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht nicht ausschließt.

Da die Gewinnerzielungsabsicht im vorliegenden Streitfall in keinem Stadium des Verfahrens als möglicher Ausschließungsgrund für die Anwendbarkeit der strittigen Befreiungsbestimmung erachtet wurde, ist es für den unabhängigen Finanzsenat völlig unerfindlich, weshalb dieses Urteil den Rechtsstandpunkt der Bw. stützen sollte.

3) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2001

Unabdingbare Voraussetzung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist jedoch, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung erlassen hat (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0146).

Da die Bw. in der Berufung vom 14. Februar 2005 den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Kalendermonate Jänner bis Juli 2004 vom 12. Jänner 2005 nicht als angefochtenen Bescheid angeführt hat und ein gesonderter Berufungsschriftsatz nicht eingebracht worden ist, erweist sich der Vorlageantrag vom 2. Mai 2005, soweit darin der "Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die USt-Festsetzung 2004" mangels tatsächlicher Erlassung einer diesbezüglichen Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt – diese konnte mangels Vorliegens einer Berufung nicht erlassen werden - als unzulässig.

Ein unzulässiger Vorlageantrag ist nach § 276 Abs. 4 in sinngemäßer Anwendung des § 273 Abs. 1 BAO sowohl von der Abgabenbehörde erster als auch zweiter Instanz mit Bescheid zurückzuweisen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 276, Tz 42 und 43).

Der Vorlageantrag war daher, soweit er sich auf die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 2004 bezieht, als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 30. Jänner 2006