



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vereins K., gegen die Bescheide jeweils des Finanzamtes Braunau Ried Schärding

- a) vom 15. November 2004, in denen festgestellt wird, dass gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 gegenüber der XY-Bank. abgegebene Befreiungserklärungen zu den Kontonummern 1,2,3,4 unrichtig sind sowie
- b) vom 20. Dezember 2004, mit denen hinsichtlich der in Punkt a) angeführten Konten Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 3 iVm. § 95 Abs. 5 EStG 1988 iHv. 6.696,85 Euro festgesetzt wurde

entschieden:

Die Berufungen wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

(1) Der berufungswerbende Verein (im Folgenden Bw.) ist nach seinem **Statut**, in dem er sich als „*gemeinnützig*“ bezeichnet, eine katholisch-soziale Vereinigung. Statutenmäßige Ziele sind ua. aus seinen Mitgliedern Persönlichkeiten zu fördern, die sich im Leben bewähren und das Gemeinwohl zu fördern. Diese Ziele sollen ua. religiöse Bildungsveranstaltungen, Bildungsarbeit, künstlerische und gesellige Unterhaltungen sowie durch die Einrichtung von „*Zentren und Heimen mit Wohngelegenheit*“ und Verabreichung von Speisen und Getränken, von Sozialeinrichtungen mit Wohngelegenheit, Jugendherbergen, Hotel- und Gastbetrieben und von Wohlfahrtseinrichtungen erreicht werden.

Nach der **tatsächlichen Geschäftsführung** betrieb der Bw. zunächst ein sogenanntes Heim, aus dessen Betrieb über Jahre hin teils beträchtliche Gewinne anfielen, die allerdings – offenbar unter Bezugnahme auf eine gemeinnützige Zweckverfolgung – nicht der Körperschaftsteuer unterzogen wurden. Der Zweck dieses Heims bestand laut Angaben des Bw. (Eingabe vom 14. Juli 2004) darin, überwiegend aus anderen Landesteilen oder dem Ausland stammenden Arbeitern eine angemessene Unterkunft anzubieten, wobei die Preisgestaltung den „bescheidenen Bedürfnissen“ angemessen gewesen sei. Vereinzelt seien auch Sozialhilfeempfänger und Personen, die auf Zuteilung einer Sozialwohnung gewartet hätten, aufgenommen worden.

(2) Vom Bw. wurden gegenüber jenem Bankinstitut, bei welchem seine Guthaben in Geld veranlagt werden, am 23. März 1993 sowie am 7. Oktober 2002 unter Anführung der jeweiligen Konten sogenannte „**KSt-Befreiungserklärungen für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 EStG**“ mit folgendem Inhalt abgegeben:

„Wir erklären, dass sämtliche auf oben angeführten Konten erliegenden Guthaben unserem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, ein Hoheitsbetrieb gem. § 2 Abs. 5 KStG einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht vorliegt und die daraus resultierenden Kapitalerträge als Betriebseinnahmen erfasst werden.“

Von einem etwaigen Wegfall von Voraussetzungen dieser Erklärung (Entnahme aus dem Betriebsvermögen) werden wir Sie unverzüglich in Kenntnis setzen.“

Weiters wurde gegenüber demselben Geldinstitut am 19. Dezember 1994 eine im Wesentlichen gleichlautende „**KSt-Befreiungserklärungen für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 3 EStG**“ mit der Maßgabe abgegeben, als dort anstelle von Konten ein „*Depot*“ bzw. anstelle von Guthaben „*Wertpapiere*“ angeführt sind.

(3) Bei einer **Außenprüfung** ergaben sich trotz der permanent auftretenden Gewinne im Bereich der Körperschaft- bzw. Umsatzsteuer und ursprünglicher entsprechender Thematisierung letztlich keine Auswirkungen (Aktenvermerk des Prüfers vom 14. September 2004), jedoch stellte der Prüfer fest (Tz. 2 und 3 des dem Bw. übermittelten Schlussbesprechungsprogramms vom 13. Mai 2004):

„Im Herbst 2001 wurde den Mietern (Anmerkung der Rechtsmittelbehörde: des Heims) mitgeteilt, dass ein Umbau des Hauses erfolgen wird und sie daher bis Mitte 2002 das Haus verlassen müssen. Tatsächlich sind dann im August 2002 die letzten Mieter ausgezogen. In den Jahren 2002 bis 2004 erfolgte der Umbau des Gebäudes in Wohnungen, die den Richtlinien für ‚Betreubares Wohnen‘ entsprechen. Im gleichen Zug wurden die übrigen Gebäude Teile (Vereinsräume) ebenfalls renoviert. Die Planungen für diesen Umbau haben bereits 1999 begonnen.“

Die Finanzierung des Umbaus in Wohnungen erfolgte zu 100% durch ein Landesdarlehen. Die Renovierung der Vereinsräume wurde durch das vorhandene Vereinsvermögen gedeckt. Vom Wertpapierbestand und Bankguthaben per 31.12.2001 in Höhe von 404.745,20 Euro wurden dazu 137.577,323 Euro, das sind ca. 34% verbraucht. Die Rückzahlung des Landesdarlehens erfolgt aus den Mieteinnahmen. Die Mieten sind so kalkuliert, dass die halbjährlichen Annuitäten laut Darlehensvertrag auf die Wohnungen aufgeteilt werden. Dazu kommen 0,33 Euro/m² Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag und 5% Mietausfallskomponente (0,07

Euro/m²). Das verbleibende Vereinsvermögen wird daher auch für den weiteren Betrieb des Hauses nicht benötigt werden.

Die Verwaltung des Vereinsvermögens (Geldveranlagung und Vermietung gem. § 32 BAO) ab 2003 stellt keine begünstigungsschädliche Tätigkeit dar. Sofern der Verein nicht neuerlich eine begünstigungsschädliche Tätigkeit ausübt, ist die Abgabenbegünstigung (Körperschaftsteuerbefreiung) ab 2003 anzuwenden

Weiters hielt der Prüfer in einem am 18. Oktober 2004 an den Bw. gerichteten **Vorhalt** fest:

Für die Richtigkeit einer Befreiungserklärung müssten die diesbezüglichen Kapitalanlagen zum Betriebsvermögen einer Körperschaft gehören.

Soweit die Tätigkeit in Vermögensverwaltung bestehe, handle es sich um keinen Betrieb, sodass insoweit eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer nicht zulässig sei. Dies treffe auf den Umbau des Heims in Wohnungen zu, sodass das damit zusammenhängende Vermögen keinem Betrieb zuzurechnen sei. Mit dem Umbau in Wohnungen sei der Betrieb Heim im August 2002 aufgegeben worden. Das in diesem Betrieb erwirtschaftete Vermögen könne daher seither nicht mehr einem Betrieb des Bw. zugeordnet werden.

Da die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Bw. zu ergehen habe, werde um die Bekanntgabe von Zinsen und Wertpapiererträgen ab Einstellung des Betriebs Heim (1. September 2002) bis zum 3. November 2004 ersucht.

Der Vorhalt blieb vorerst unbeantwortet. Erst mit Schreiben vom 16. November 2004 gab der steuerliche Vertreter des Bw. an, dass ihm der Vorhalt vom 18. Oktober 2004 verspätet zugeleitet worden sei. Er empfehle, entsprechende Auskünfte über Zinsen und Wertpapiererträge direkt beim Kreditinstitut einzuholen.

Nachdem die Amtspartei darauf hinwies, dass es dem Finanzamt nicht möglich sei, die Auskünfte direkt beim Bankinstitut einzuholen, wurden ihr von der betreffenden Bank letztendlich – offenbar über Veranlassung des Bw. - mit Schreiben vom 16. Dezember 2004 die entsprechende Höhe der Zinsen bekanntgegeben.

(4) Offenbar infolge der zunächst unterlassenen Beantwortung des Vorhalts vom 18. Oktober 2004 erließ die Amtspartei bereits am 15. November 2004 drei an das Bankinstitut sowie den Bw. gerichtete – jeweils am 17. November 2004 zugestellte – **Bescheide** (siehe Pkt a] des Spruchs dieser Berufungsentscheidung), in denen festgestellt wurde, dass die zu drei mit Kontonummer näher bezeichneten Konten abgegebenen Befreiungserklärungen iSd. § 94 Z 5 EStG 1988 unrichtig seien.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Konten der Vermögensverwaltung des Bw. zuzurechnen seien und somit die jeweiligen Kapitalanlagen keinem Betriebsvermögen zuzurechnen seien, sodass die Voraussetzungen für die Abgabe einer Befreiungserklärung nicht vorlägen.

Am 7. Dezember 2004 er hob der Verein **Berufung** gegen die Bescheide vom 15. November 2004, in der er die Aufhebung der Feststellungsbescheide vom 15. November 2004 begehrte und zur Begründung im Wesentlichen ausführte:

Die Konten, hinsichtlich derer die Amtspartei festgestellt habe, dass die abgegebenen Befreiungserklärungen unrichtig gewesen seien, seien der betrieblichen Sphäre des Vereins zuzurechnen. Das diesen Konten zuzurechnende Vermögen sei aus dem Betrieb erwirtschaftet worden, das Vermögen sei stets in der eingereichten Bilanz ausgewiesen gewesen, ebenso seien die daraus stammenden Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt worden. Die Tatsache, dass Betriebsvermögen verzinslich angelegt werde, begründe noch keine Vermögensverwaltung.

(5) Mit einem weiteren **Bescheid** vom 20. Dezember 2004 setzte das Finanzamt – basierend auf der Auskunft des Kreditinstituts vom 16. Dezember 2004 - die Kapitalertragsteuer hinsichtlich der Kapitalerträge von vier Konten endgültig fest (siehe Punkt b] des spruchs dieser Berufungsentscheidung) und schrieb in Summe Kapitalertragsteuer iHv. 6.696,85 Euro vor.

Zur Begründung führte es aus, dass es sich bei den Zinsen um Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 bzw. Abs. 3 handle, hinsichtlich derer die zum Abzug verpflichtete Bank keine Kapitalertragsteuer einbehalten habe, da Befreiungserklärungen vorgelegt worden seien. Da der Bw. mit 1. September 2002 die betriebliche Tätigkeit in Form eines Heims eingestellt habe, seien die Bankguthaben keinem Betriebsvermögen zuzurechnen. Da vom Bw. die Steuerbefreiung gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 geltend gemacht werde, sei er iSd. § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig mit Einkünften gemäß § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988.

Auch gegen diesen Bescheid er hob der Bw. am 18. Jänner 2005 **Berufung** und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass der Betrieb des Heims nicht aufgegeben worden sei, sondern lediglich während der Umbaumaßnahmen „*zwangsweise unterbrochen*“ habe werden müssen. Da der Betrieb zwischenzeitlich wieder „*voll aufgenommen*“ worden sei, sei das Vermögen weiterhin dem Betrieb zuzuordnen.

Zu dieser Berufung führte die Amtspartei mit **Vorhalt** vom 7. Februar 2005 aus: Eines der Konten sei als „*Baukonto*“ eröffnet worden. Darüber sei die Abwicklung des Umbaus erfolgt, insbesondere seien dorthin Subventionen überwiesen worden. Da Umbau und Vermietung der Wohnungen als Vermögensverwaltung gelte, sei dieses Konto keinem Betrieb zuzuordnen.

Die drei anderen Konten stammten aus der Zeit als noch das Heim als solches betrieben worden sei. Der Betrieb sei mit Beginn des Gebäudeumbaus eingestellt worden. Die Konten seien daher ab 1. September 2002 der Vermögensverwaltung zuzurechnen.

In der Berufung werde nunmehr erklärt, dass der Betrieb des Heims zwischenzeitlich wieder

voll aufgenommen worden sei; es stünden jedoch keine diesbezüglichen Wohnräume mehr zur Verfügung. Somit sei darzulegen, worin der Betrieb des Vereins bestehe.

In der **Beantwortung des Vorhalts** führte der Bw. mit Eingabe vom 15. März 2005 aus: Es treffe nicht zu, dass der Bw. keinen Betrieb mehr führe. Nach Abschluss der Umbaumaßnahmen werde das Haus seit Dezember 2003 als Betrieb „*Betreubares Wohnen*“ geführt. Es würden neben der Vermietung ausreichend Nebenleistungen geboten, um diese Tätigkeit deutlich von einer Vermietung zu unterscheiden, sodass zweifellos vom Betrieb bzw. Betriebsvermögen gesprochen werden könne. Die Tätigkeit „*Betreubares Wohnen*“ wende sich an ältere, hilfsbedürftige und behinderte Menschen und sei in dieser Form wohl am ehesten einem Alten- und Pflegeheim vergleichbar.

In einem der Vorhaltsbeantwortung beigelegten vom Bw. verfassten Schreiben wurde auf weitere beigelegte Unterlagen sowie darauf verwiesen, dass für Atemgymnastik und Freizeitgestaltung der Bewohner ein Raum im sogenannten Trakt (Anmerkung der Rechtsmittelbehörde: gemeint offenbar im Bereich der dem Vereinszweck dienenden Räumlichkeiten) zur Verfügung stehe.

An Unterlagen waren beigelegt:

- Vereinbarung vom 7. Februar 2001, abgeschlossen zwischen dem Bw. und dem Sozialhilfeverband R., aus der u.a. Folgendes hervorgeht:
Ziel der Vereinbarung sei, älteren und gebrechlichen Bürgern möglichst lange das Verbleiben in gewohnter Umgebung zu ermöglichen. Zielgruppen seien Personen mit „*leichten bis mittleren Hilfs- und Betreuungsbedürfnissen*“. Sollte die Betreuungsbedürftigkeit ein Ausmaß erreichen, das mit wirtschaftlich vertretbarem Einsatz der „*Sozialen Dienste*“ nicht mehr gedeckt werden können, „*wird die Übersiedlung in ein Alten- oder Pflegeheim unerlässlich werden*“. Zum „*Erhalt der selbständigen Lebensführung der Bewohner*“ des Projekts Betreibbares Wohnen werde seitens des Sozialhilfeverbands „*für den Notfall*“ Betreuung angeboten, die sich in „*Grundleistungen*“ (Rufhilfegerät, Beratung) sowie „*Wahlleistungen*“ (Hauskrankenpflege, Mobile Betreuung und Hilfe, Essen auf Rädern) durch vom Sozialhilfeverband betraute Organisationen unterscheide. Als diesbezügliche Leistungsentgelte fielen einerseits eine „*Bereitstellungspauschale*“ (vom Bw. abzuführen, zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung ATS 800 pro Wohnung) sowie den Bewohnern der Seniorenwohnanlage in Rechnung gestellte Entgelte für Wahlleistungen an.
- Aufnahmerichtlinien für Betreibbares Wohnen in gegenständlicher Wohnanlage:
Demnach wird über eine Aufnahme von einem „*Team*“, dem ua. auch ein Vertreter des

Bw. angehört, beraten; die Entscheidung über die Aufnahme obliegt dem Präsidium des Bw.

- Information einer Organisation der Mobilen Betreuung und Hilfe über mögliche Dienste, die in Anspruch genommen werden können, zB. Vermittlung von Essen auf Rädern, Pflegebedarfserhebung, Krankheitsbetreuung, psychische Betreuung, etc.
- Bestätigung der für die Seniorenwohnanlage zuständigen Organisation der Mobilen Betreuung und Hilfe über das Aufgabengebiet einer Altenfachbetreuerin.

In einer dem Bw. übermittelten **Stellungnahme** vom 24. März 2005 zur Vorhaltsbeantwortung vertrat das Finanzamt weiterhin die Ansicht, dass die Leistungen des Bw. über eine Vermögensverwaltung nicht hinausgingen. Die Hausverwaltung werde von einer Wohnungsgenossenschaft und die Betreuung durch den Sozialhilfeverband erbracht, lediglich die Entscheidung über die Aufnahme obliege dem Präsidium des Bw. Ein Vergleich mit einem Alten- und Pflegeheim sei insofern nicht zulässig, als der Bw. keine Betreuungs- und Pflegeleistungen erbringe. Es seien keine üblicherweise über die üblicherweise mit einer Vermietung von Wohnungen hinausgehenden Leistungen festgestellt worden.

Der Stellungnahme war ua. ein zwischen dem Bw. und einer Wohnungsgenossenschaft am 9. März 2003 abgeschlossener „*Verwaltungsvertrag*“ sowie ein die gegenständliche Wohnanlage betreffender Mietvertrag beigelegt.

Aus diesem Mietvertrag ist ersichtlich, dass jede Wohnung mit einer Rufanlage ausgestattet ist, mit der in Notfällen Hilfe vom Roten Kreuz herbeigerufen werden könne und den Mietern „*im Bedarfsfall*“ soziale Dienste, mobile Betreuung und Hilfe sowie Hauskrankenpflege durch die jeweiligen Leistungsträger zur Verfügung stehen. In den von den Mietern zu leistenden Beträgen ist ua. auch ein Betreuungszuschlag iHv. 58,14 Euro enthalten, hinsichtlich dessen noch weiter ausgeführt wird, dass im Falle einer nicht mehr kostendeckenden Feststellung durch den Sozialhilfeverband eine Anpassung erfolge.

Zu dieser Stellungnahme wurde seitens des Bw. keine Äußerung abgegeben.

(6) Nach Vorlage der beiden Rechtsmittel an den Unabhängigen Finanzsenat richtete dieser am 9. Mai 2007 folgenden **Vorhalt** an den Bw.:

1. *Welche konkreten Betätigungen entfaltet der berufungswerbende Verein ab dem Jahr 2002, abgesehen vom Projekt "Betreibbares Wohnen"?*
Dies betrifft sowohl iSd. §§ 34 ff BAO begünstigte Betätigungen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Vereinszweck als auch die Führung von Betrieben.
2. *Inwieweit sind derzeit noch im Vereinsvermögen vorhandene Bankguthaben, etc. (die dem Grunde nach der Kapitalertragsteuer unterliegen) einem Betrieb zuzuordnen, sodass ein Unterbleiben der Einbehaltung durch das jeweilige Bankinstitut gerechtfertigt ist?*
3. *Bestanden im Berufungszeitraum bzw. bestehen derzeit Bankguthaben, die keiner betrieblichen Betätigung zuzuordnen sind (zB. für die Veranlagung von Mitgliedsbeiträgen); wenn ja wurde bzw. wird insoweit Kapitalertragsteuer einbehalten?*

4. Für welche – konkreten - einer gemeinnützigen oder mildtätigen Zweckverfolgung zuzuordnenden Projekte, hinsichtlich deren Verwirklichung bereits entsprechende Beschlüsse der zuständigen Gremien gefasst wurden, werden allfällige aus der Vermietung erzielte Überschüsse sowie vorhandene Bankguthaben Verwendung finden?
5. Welche konkreten Leistungen erbringt der Verein gegenüber den Mietern des Projekts "Betreubares Wohnen", abgesehen von der Zurverfügungstellung von Wohnraum? Inwieweit stehen allfällige Leistungen im Zusammenhang mit einem Betrieb?
6. Inwieweit können die in der Präambel bzw. in dem Punkt II der zwischen dem Verein und dem Sozialhilfeverband R. . abgeschlossenen "Vereinbarung" vom 7. Februar 2001 angeführten "Grundleistungen" und "Wahlleistungen" dem Verein zugerechnet werden? Nach dem Inhalt der Vereinbarung betraut der Sozialhilfeverband – und nicht der berufungswerbende Verein – Dritte mit der Erbringung der Leistungen. Wie bzw. von wem werden allfällige von den Mietern in Anspruch genommene Leistungen gegenüber den Mietern abgerechnet?

Der Vorhalt wurde am 27. Juni 2007 folgendermaßen **beantwortet**:

1. Der Bw. entfalte – abgesehen vom Projekt „Betreubares Wohnen“ keine konkreten Betätigungen.
2. Es bestünden drei Bankkonten mit Guthabensständen von 3.126,63 Euro, 23.026,15 Euro bzw. 183.000 Euro, welche dem Betrieb zuzuordnen seien.
3. Die Bankguthaben, die aus der Veranlagung von Mitgliedsbeiträgen resultierten, seien stets der Kapitalertragsteuer unterworfen worden.
4. Allfällige Überschüsse würden „laut Satzung“ verwendet. Aus derzeitiger Sicht würden aus der Vermietung in absehbarer Zeit keine Überschüsse erzielt. Das vorhandene Kapital werde zur Erhaltung des Hauses benötigt. Die Zinsen aus dem Kapital ermöglichen den laufenden Vereinsbetrieb.
5. Die Vereinsräume würden für therapeutische und gesellschaftliche Zwecke (zB. Atemübungen, Bastelrunden, Geburtstagsfeiern) zur Verfügung gestellt; wobei fast immer Mitglieder des Vorstands daran teilnehmen. Außerdem würden die Hausbewohner in die Vereinstätigkeiten eingebunden, zB. Weihnachtsfeier, Maiandacht, Faschingsveranstaltung, etc.
6. Um den Hausbewohnern professionelle Betreuung zu gewährleisten, sei die Vereinbarung mit dem Sozialhilfeverband abgeschlossen worden. Die Wahrnehmung von konkreten Hilfs- und Betreuungsbedürfnissen obliege dem Bw., der im Bedarfsfall die notwendigen Veranlassungen in die Wege zu leiten habe. Von den Mietern in Anspruch genommene Wahlleistungen würden direkt von den Leistungserbringern in Rechnung gestellt. Die Vereinbarung sei „praktisch zur Vermittlung von sozialen Diensten abgeschlossen“ worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

(7) Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch **Abzug**

vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben.

Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 bei inländischen Kapitalerträgen der Schuldner der Kapitalerträge bzw. bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die kuponauszahlende Stelle verpflichtet. Der zum Abzug Verpflichtete hat gemäß § 94 Z 5 lit. a) EStG 1988 keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn der Empfänger dem zum Abzug verpflichteten erklärt, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebs zu erfassen sind (Befreiungserklärung).

Gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 gilt die Körperschaftsteuer für Körperschaften, soweit sie Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 (ua. Zinserträge aus Geldeinlagen) sowie Abs. 3 (Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren) leg.cit., die jeweils der Kapitalertragsteuer unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sind ua. juristische Personen des privaten Rechts – wozu auch Vereine zählen –, soweit sie nach § 5 leg.cit. von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind mit ihren Einkünften iSd. § 21 Abs. 2 und 3 leg.cit. beschränkt steuerpflichtig.

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

Bei derart beschränkt Steuerpflichtigen erstreckt sich gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 die Steuerpflicht auf Einkünfte, bei denen die Steuerpflicht durch Steuerabzug erhoben wird.

(8) Unter einem „**Betrieb**“ versteht man eine selbständige organisatorische Einheit (*Doralt, EStG*⁷, § 4, Tz 24) bzw. die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit (VwGH 18.7.1995, 91/14/0217). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, als den der Bw. die Vermietung der gegenständlichen Wohnungen offenbar ansieht, liegt dann vor, wenn eine selbständige, nachhaltige Betätigung ohne Gewinnabsicht unternommen wird, sofern sie über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 31 BAO).

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb als spezielle Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes liegt dann vor, wenn er sich als für die Erreichung des begünstigten Zweckes „*unentbehrlich*“ darstellt (§ 45 Abs. 2 erster Satz BAO), dh. er muss ua. in seiner „*Gesamtheit auf Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eingestellt sein*“ (§ 45 Abs. 2 zweiter Satz lit. a BAO. Zur Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen hat die diesbezügliche Erfüllung derartiger Zwecke sowohl nach der Rechtsgrundlage (zB. Statut) als auch der tatsächlichen Geschäftsführung zu erfolgen (§ 34 Abs. 1 erster Satz BAO).

Vermögensverwaltung liegt hingegen gemäß § 32 BAO ua. dann vor, wenn unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Dies ist – aus Sicht der Verwaltungspraxis – dann der Fall, wenn die Tätigkeit in der Hauptsache darin besteht, Erträge durch Gebrauch, Nutzung oder Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen (vgl. Rz 5422 EStR 2000).

Bei der Abgrenzung zwischen bloßer Vermögensverwaltung und betrieblicher – bspw. gewerblicher – Tätigkeit kommt als Abgrenzungskriterium dem Art und Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens entscheidende Bedeutung zu. Eine Vermögensverwaltung liegt dann nicht mehr vor, wenn das Tätigwerden deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (*Ritz*, BAO³ § 32, Tz 1 mwN.).

Die Vermietung eines zu keinem Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes wird somit erst dann zu einer gewerblichen – dh. betrieblichen – Tätigkeit, wenn etwa die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint und somit jenes Maß deutlich überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 10.12.1997, 95/13/0115). Bei der Vermietung müssen somit besondere im Regelfall hievon nicht umfasste Umstände hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059, 92/15/0107). Die Verwaltungspraxis subsumiert darunter etwa Verpflegung, tägliche Zimmerreinigung, oder die Zurverfügungstellung von Besteck, Geschirr oder Einrichtungsgegenständen (Rz 5438 EStR 2000; vgl. auch *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 122).

Zusammengefasst ist im gegenständlichen Fall die Frage von Relevanz, ob Kapitalerträge aus Sparbüchern, Konten und Wertpapieren einem Betrieb zuzuordnen sind, dh. also, ob die Vermietung von Wohnungen im Projekt „Betreubares Wohnen“ eine betriebliche Betätigung – im gegenständlichen Fall ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd. § 45 Abs. 2 BAO – ist, bei der die Abgabe einer Befreiungserklärung möglich ist oder ob diese Betätigung Vermögensverwaltung darstellt.

Mangels gegenteiligem Vorbringen des Bw. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens die Höhe dieser Kapitalerträge, deren Zuordnung zu einem Betrieb bzw. zur Vermögensverwaltung strittig ist, ebenso wenig in Streit steht, wie dem Grunde nach das Datum der Beendigung des Betriebs Heim in seiner ursprünglich geführten Form als „Wohnheim“ mit 1. September 2002. Ebenso steht eindeutig fest, dass der Bw. keinerlei weitere betriebliche Betätigungen ausübt.

(3) Im gegenständlichen Fall wurden nach der Aktenlage nach Umbaumaßnahmen Wohnungen an ältere Mieter **vermietet**, ohne dass die oben explizit angeführten

Nebenleistungen erbracht worden sind. Der Bw. argumentiert jedoch (Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2005), dass die gegenständliche Vermietungstätigkeit mit einen Betrieb darstellenden einem „*Alten- oder Pflegeheim vergleichbar*“ sei und der bislang geführte Betrieb nur unterbrochen gewesen sei. Zu diesem Vorbringen ist festzuhalten:

Derartige Heimen sind aus gesetzlicher Sicht, bspw. nach § 63 des OÖ Sozialhilfegesetzes „*stationäre Einrichtungen, in denen Personen vorwiegend aufgrund ihrer altersbedingten Betreuungs- und Hilfebedürftigkeit Unterkunft, Verpflegung und die erforderliche Betreuung und Hilfe erhalten*“ bzw. nach § 1 Abs. 1 des Kärntner Heimgesetzes „*Einrichtungen, die volljährige Personen, die vorübergehend, dauernd oder während eines Teiles des Tages der Betreuung und Hilfe bedürfen, eine Wohnmöglichkeit sowie die entsprechenden Hilfs- und Betreuungsleistungen anbieten*“ (siehe auch Zierl, FamZ Jänner 2007, 11 f). Die Unterscheidung zwischen Alten- und Pflegeheim besteht darin, dass bei ersterem eine geringere Pflegebedürftigkeit besteht, das selbstbestimmte Leben überwiegt, Dienstleistungen wie Säubern und Aufräumen im Zimmer, Speisenversorgung regelmäßig in Anspruch genommen werden und kein eigener Haushalt geführt wird, während bei zweiterem die stationäre Pflege ausgeprägt pflegebedürftiger Menschen rund um die Uhr im Vordergrund steht (<http://de.wikipedia.org/wiki/Altenheim>).

Die steuerliche Verwaltungspraxis definiert den Begriff des „*Heims*“ zwar nicht näher, geht aber für die Anerkennung als unentbehrlicher Hilfsbetrieb davon aus, dass „*Unterkunft und Verpflegung*“ an „*förderungswürdige Personen*“ geboten wird (Rz 372 VereinsR 2001).

Alten- oder Pflegeheime sind somit durch das Anbieten von Unterkunft, Verpflegung und Betreuung bzw. Hilfe im erforderlichen Ausmaß gegenüber einer betreuungsbedürftigen Personengruppe geprägt. Sie gehen damit weit über die Zurverfügungstellung von Wohnraum hinaus bzw. tritt dieses Element gegenüber der Verabreichung von Pflege und Verpflegung in den Hintergrund bzw. ist es notwendige Begleiterscheinung.

(9) Unter Berücksichtigung der dargestellten Definitionsmerkmale geht der Unabhängige Finanzsenat im Einklang mit der Rechtsansicht des Finanzamtes auf folgenden Gründen davon aus, dass das streitgegenständliche Projekt „*Betreubares Wohnen*“ **nicht einem Alten- oder Pflegeheim vergleichbar** ist und somit von einer diesbezüglichen Wiederaufnahme einer betrieblichen Betätigung nicht die Rede sein kann:

Ziel der zwischen dem Bw. und dem Sozialhilfeverband R. . am 15. März 2001 abgeschlossenen Vereinbarung ist, dass den Mietern der gegenständlichen Wohnanlage das Gefühl einer vertrauten Umgebung vermittelt werden und somit ein Umfeld vermittelt werden soll, dass dem einer Wohnung im herkömmlichem Ausmaß entspricht und sich somit eindeutig von einem „*Heimbetrieb*“ unterscheidet. Dafür spricht auch der Umstand, dass eine Übersiedlung in ein Alten- oder Pflegeheim erst erfolgen soll, wenn der Betreuungsaufwand

massiv gestiegen ist.

Solange ein derartiger Fall also nicht eingetreten ist, unterscheidet sich somit im gegenständlichen Fall im Regelfall die Zurverfügungstellung des Wohnraumes nicht wesentlich von herkömmlichen Wohnraumüberlassungen. Tritt der Fall des erhöhten Pflegebedarfs ein, haben sich die Mieter ohnehin in Heimpflege zu begeben, sodass sich für diesen Fall die Frage der durch den Anfall von Betreuungsleistungen ausgelösten Rechtsfolgen nicht stellt.

Eine gegenüber üblicher Wohnraumüberlassung abweichende Situation ergibt sich nur insoweit, als für „*Notfälle*“ Betreuung angeboten wird (vgl. die Vereinbarung vom 15. März 2001) die sich in Grundleistungen und Wahlleistungen unterscheidet. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats ist die Erbringung dieser Leistungen jedoch nicht dem Bw. zuzurechnen, sondern sie werden durch den Sozialhilfeverband bzw. von ihm betraute Organisationen erbracht.

Auch die Abrechnung der diesbezüglichen Leistungen erfolgt – sowohl was die Grund- als auch die Wahlleistungen betrifft – im Wesentlichen unmittelbar mit den hilfsbedürftigen Personen, die diese Leistungen in Anspruch nehmen. Der Bw. hebt lediglich das für den Sozialhilfeverband im Mietvertrag als „*Betreuungszuschlag*“ genannte – in der Vereinbarung zwischen dem Bw. und dem Sozialhilfeverband dieser Bezeichnung gegenüber treffender als „*Bereitstellungspauschale*“ bezeichnete - Entgelt für die Zurverfügungstellung der Grundleistung, insbesondere der Rufbereitschaft einer Rettungsorganisation im Zusammenhang mit der Ausstattung der Wohnungen mit einer Rufanlage ein. Die im Bedarfsfall bzw. Notfall anfallenden Kosten werden hingegen der rufenden Person verrechnet.

Auch die Frage, ob der bei entsprechendem Bedarf pflegerische Leistungen anbietende Sozialhilfeverband bzw. von ihm betraute Organisationen als „*Erfüllungsgehilfen*“ des Bw iSd. § 40 Abs. 1 zweiter Satz BAO angesehen werden können, ist zu verneinen. Das zu einem derartigen Verhältnis führende Wirken müsste diesfalls nämlich „*wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen*“ sein. Nun hat sich aber das diesbezügliche Tätigwerden des Bw. auf eine bloße allgemeine Beauftragung des Sozialhilfeverbands beschränkt, ohne dass ein Einfluss des Bw. auf konkrete Betreuungsleistungen ersichtlich ist.

Wenn der Bw. darauf verweist, dass die Vereinsräume unter Teilnahme von Mitgliedern des Vorstands für therapeutische und gesellschaftliche Zwecke zur Verfügung gestellt würden und die Hausbewohner in die Vereinstätigkeiten (wie zB. Faschingsfeiern oder Maiandachten) eingebunden würden, so können diese Betätigungen ebenfalls keinen vom Bw. geführten Betrieb begründen. Vielmehr handelt es sich hiebei um einen Ausfluss der unmittelbaren – ohne Entgelt angebotenen – unmittelbaren Vereinstätigkeit.

(10) Wenn auch im Zusammenhang mit der Zulässigkeit der Abgabe einer Befreiungserklärung nicht von unmittelbarer Relevanz, ist letztlich ist nach Ansicht des

Unabhängigen Finanzsenats zweifelhaft, ob dem Bw. **abgabenrechtliche Begünstigungen zukommen** können und somit schon dem Grunde nach die angestrebte völlige Steuerbefreiung im Bereich der Körperschaftsteuer eintreten könnte:

Der Bw. möchte – wie bereits erwähnt – die gegenständliche Seniorenwohnanlage offenbar als unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd. § 45 Abs. 2 BAO ansehen, zumal nur eine derartige Qualifikation im Ergebnis zur angestrebten endgültigen Nichtbelastung mit Körperschaftsteuer (auch in der Erhebungsform der Kapitalertragsteuer) führt.

Nach § 41 Abs. 1 BAO muss jedoch die Satzung einer Körperschaft die entsprechenden ausgeübten Betätigungen genau umschreiben. Die Verwaltungspraxis (Rz 106 VereinsR 2001) zieht daraus den zutreffenden Schluss, dass Zwecke und Art ihrer Verwirklichung, dh. die ideellen und materiellen Mittel so genau bezeichnet werden müssen, dass schon allein auf Grund einer Einsichtnahme in die Rechtsgrundlagen geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Begünstigungen gegeben sind (Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit; siehe hiezu auch *Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine*⁹, 126 m.w.N.). Ein Satzungsmangel dahingehend, dass nicht alle Betätigungen einer Körperschaft in ihrer Rechtsgrundlage angeführt sind – im gegenständlichen Fall handelt es sich bei der Vermietungstätigkeit sogar um die einzige Betätigung außerhalb der „ureigensten“ nicht wirtschaftlich orientierten Zweckverfolgung – führt aber zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen. Eine Betätigung, die in der Rechtsgrundlage einer Körperschaft jedoch keine Deckung findet, kann somit selbst bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen somit nicht als – steuerbefreiter – unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden (*Renner in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine*⁹, 172).

Da im gegenständlichen Fall weder die Vermietung von Wohnungen an Senioren („*Betreubares Wohnen*“) noch die behauptete Erbringung von Pflegeleistungen und ähnlicher Dienste dem statutenmäßigm Zweck des Bw. entspricht - der satzungsmäßige Zweck „*Zentren und Heimen mit Wohngelegenheit*“ ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats darunter wohl nicht subsumierbar, sondern spiegelt die früher betriebenen „Wohnheime“ wider – können aus diesem Grund jedenfalls bis zu einer entsprechenden Adaptierung der Statuten keine abgabenrechtlichen Begünstigungen zuerkannt werden. Dies würde für den Bereich der – nicht den Gegenstand dieses Verfahrens bildenden – veranlagten Körperschaftsteuer bedeuten, dass allfällige daraus erzielte Überschüsse steuerpflichtig sind.

Angesichts dieses Umstandes kann es auch dahingestellt bleiben, ob die im Rahmen der Außenprüfung ursprüngliche thematisierte jahrelange Erzielung von Gewinnen und die damit offenbar einhergehend Anhäufung von Vermögen und eine allenfalls damit verbundene nicht

zeitnah vorgenommene zweckentsprechende Verwendung Auswirkungen auf abgabenrechtliche Begünstigungen hat oder nicht.

Die Berufung war daher aus den genannten Gründen abzuweisen und Kapitalertragsteuer hinsichtlich der vermögensverwaltenden Betätigung zu Recht vorzuschreiben.

Linz, am 12. Juli 2007