



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch StB, vom 16. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vom 22. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003, Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2001 bis 2003, Verspätungszuschlag zur Körperschaftsteuer 2001 und 2002 sowie Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 2004 und Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Mit Bestandsbescheinigung der Sicherheitsdirektion vom 26. Februar 1998 wurde der Bestand des Vereins im Sinne des § 9 des Vereinsgesetzes 1951 bescheinigt.

Die Statuten vom 27. Oktober 1997 – soweit hier von Bedeutung – lauten auszugsweise:

*„Punkt II. Vereinszweck*

*Zweck des Vereins ist die Förderung von*

*a) Wissenschaft und Forschung auf dem Gebiete von Lernstörungen, insbesondere der Lese- und Schreibschwäche/Legasthenie;*

*b) Maßnahmen, die die Implikationen von Lernstörungen, insbesondere der Lese- und Schreibschwäche, im Rahmen der Schul- und Berufsausbildung vorbeugen, lindern und beheben.*

*Die Tätigkeit des Vereins ist nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet.*

*Punkt III. Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes*

*Der Vereinszweck soll insbesondere erreicht werden durch:*

- a) Unterstützung und Durchführung von Forschungsvorhaben und Verbreitung wissenschaftlicher Ergebnisse;*
- b) Fortbildungsveranstaltungen für Lehrer, Lerntherapeuten, Ergotherapeuten, Erziehungsberater und andere auf diesem Umfeld befaßte Personen;*
- c) Zusammenarbeit mit öffentlichen und privaten Stellen wie Universitäten, Schulen, Kindergärten, Kinderärzten, Familienberatungsstellen und ähnlichen;*
- d) Öffentlichkeitsarbeit zur Schärfung des gesellschaftlichen Bewusstseins, insbesondere durch Abhaltung von Vorträgen, Herausgabe und Verbreitung von Publikationen und anderer in Frage kommender Medien;*
- e) Anbieten von Tests zur Früherkennung von Teilleistungsschwächen;*
- f) Beratung und Schulung von Eltern und Erziehungsverantwortlichen betroffener Kinder und Jugendlicher;*
- g) Erarbeitung und Weiterentwicklung neuer Lehrmaterialien für Kindergärten, Schulen und Eltern;*
- h) Erarbeitung und Weiterentwicklung geeigneter Verfahren und Übungsmaterialien;*
- i) Bereitstellung von Räumen, Hilfsmitteln und geschulter Therapeuten.*

*Die erforderlichen Mittel sollen durch Beitrittsgebühren, Mitgliedsbeiträge, Kostenbeiträge, Spenden, Vermächtnisse und sonstige Zuwendungen aufgebracht werden.“*

Entsprechend den Ausführungen des Berichts vom 14. Juli 2005 über das Ergebnis einer Außenprüfung übe der Verein keine umsatzsteuerlich begünstigte Tätigkeit aus und unterliege mit seinen Umsätzen dem Normalsteuersatz. Er schließe mit den Eltern betroffener Kinder einen Therapievertrag ab, in dem er sich verpflichtet, Einzeltherapien durchzuführen. Er bediene sich dabei selbständiger Therapeuten. Es gebe im konkreten Fall zwei Unternehmer, einerseits die selbständigen Therapeuten und andererseits den Verein, der den Therapeuten nur die Aufträge selbst vermittle, selbst aber keine in „§ 6 Z 19“ (gemeint: § 6 Abs. 1 Z 19) UStG 1994 ausübe.

In ertragsteuerlicher Hinsicht entfalte der Verein eine wirtschaftliche Tätigkeit gemäß § 45 Abs. 3 BAO, die über einen unentbehrlichen bzw. entbehrlichen Hilfsbetrieb hinausgehe. Es deuten alle Umstände darauf hin, dass die geringen Gewinne keine Zufallsgewinne darstellen, sondern durch steuerliche Gestaltung auf ein geringes Maß reduziert worden seien. Im Jahr 2001 seien Sparbücher realisiert worden, wo die Vermutung nahe liege, diese Guthaben resultierten aus Überschüssen der Vorjahre und dienten in der Folge nicht der Anschaffung und Reparatur von unmittelbar zur Verwirklichung des Vereinszweckes

benötigten Wirtschaftsgütern, sondern seien als Mietvorauszahlungen an die Kassierin des Vereins geleistet worden, die das Betriebsergebnis beträchtlich minderten, und es sei sehr wohl die Kalkulation des Vereins auf die Erzielung von Überschüssen ausgerichtet. Auf Grund der belegten Gewinnerzielungsabsicht sei von einem Gewerbebetrieb auszugehen und dem Verein komme eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet nicht zu.

In seiner Berufung führte der Verein aus, er sei im Behindertenwesen tätig und es werde neben der zeitlich sehr intensiven Forschungstätigkeit den behinderten Kindern durch entsprechende Therapien geholfen. Um eine fundierte wissenschaftliche Arbeit erstellen zu können, sei es erforderlich, eine längerfristige Beobachtung mit einer entsprechend großen Stichprobe durchzuführen, um verlässliche Daten gewinnen zu können. Die Kosten für die Therapien würden einerseits über Zuschüsse nach dem Behindertengesetz und andererseits durch Beiträge der Eltern getragen, wobei allerdings auf die soziale Situation der Eltern Rücksicht genommen werde. In Österreich habe man bislang sehr wenig für die an Legasthenie erkrankten Kinder getan, weshalb der Verein hier wertvolle Aufklärungs- und Informationsarbeit leiste. Die Therapiemaßnahmen wurden im angefochtenen Bescheid als wirtschaftliche Tätigkeit betrachtet, wobei die Kriterien, die zu dieser Annahme führten, nicht näher dargelegt wurden. Legasthenie (Lese- und Rechtschreibschwäche) sei als Behinderung anzusehen und die Unterrichtserteilung, deren Ziel die Linderung bzw. Heilung sei, diene unmittelbar der Verfolgung ideeller Vereinszwecke und stelle keine begünstigungsschädliche Betätigung dar.

Was die von der Behörde gewählte Darstellungsweise der von der Behörde gewählten Bruttogewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 anlangt, führe diese zu relativ hohen Gewinnen, die nicht gerechtfertigt seien. Die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 stelle eine Wahlmöglichkeit des Steuerpflichtigen dar, falls keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung bestehe und keine freiwilligen Bücher geführt werden. Daraus sei zu schließen, dass der Gewinn grundsätzlich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln wäre, wobei u.a. durch die Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen eine nochmals reduzierte Bemessungsgrundlage zu erwarten sei. Nachdem seitens des bw. Vereins keine Erklärungen eingereicht wurden, werde die Behörde ersucht, den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, damit ein klareres Bild gezeigt werde. Eine Bilanzierung werde auch zeigen, dass keine wesentlichen Mittel vorhanden waren. Sollte dies nicht möglich sein, werde beantragt, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach der Nettomethode durchzuführen. Im Übrigen vertritt der Bw. die Auffassung, sämtliche Vereinsaktivitäten wären als unentbehrlicher Hilfsbetrieb anzusehen, auch wenn zwangsläufig erhebliche wirtschaftliche Aktivitäten gesetzt werden und verweist hierbei auf eingehobene Beiträge zu Behindertenwohnheimen, Erwachsenenbildung, Drogenzentren etc. In der Frage der Umsatzsteuerpflichtigkeit der

Umsätze bezieht sich der Bw. auf die in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 bzw. Art 13 der 6. EG-RL normierte Steuerbefreiung.

In seiner Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung des Vereins zur Gänze ab. Nach weitgehender Darstellung unstrittiger Sachverhaltsmomente hielt es fest, nur ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der in seiner Gesamtheit auf die Erfüllung begünstigter Zwecke gerichtet ist, ohne den die Zwecke nicht weiter erreichbar sind und der zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung des Zweckes unvermeidbar ist, sei als unentbehrlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO zu werten. Im Gegensatz dazu seien entbehrliche Hilfsbetriebe dadurch charakterisiert, dass sie zu steuerpflichtigen Betrieben in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies zur Erfüllung der begünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO werde dann vorliegen, wenn der Betrieb ausschließlich materielle Bedeutung besitze d.h. als Geldbeschaffungsquelle diene und sich dabei vom ideellen Zweck entferne. In der weiteren Folge führte das Finanzamt weiter aus, es sei zu prüfen, ob der Verein seiner tatsächlichen Geschäftsführung nach die Voraussetzungen einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke erfüllt habe. Die vom Verein ausgeübte Tätigkeit, nämlich das Anbieten und Durchführen von Therapien stelle einen den Kriterien des § 31 BAO entsprechenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes wurde insofern verneint, als die Aktivitäten des Vereins zur Vermögensbildung und Mittelbeschaffung der Vereinszweck nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar durch Mittelbeschaffung verwirklicht werde. Das vom Verein ins Treffen geführte Argument, dass das aus den Therapien entsprechende Datenmaterial gewonnen werde, um eine fundierte wissenschaftliche Arbeit erstellen zu können, wurde eher als „Nebenzweck“ angesehen, der dem Hauptzweck einer Mittelbeschaffung durch Anbieten entsprechender Therapien untergeordnet erscheine. Das Erfordernis, die begünstigten Zwecke dürften nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein, könne gegenständlich nicht festgestellt werden. Im Übrigen stünde der Verein in einem unvermeidlichen Wettbewerb zu anderen abgabepflichtigen Betrieben gleicher Art und es könnte sich eine unvermeidbare Wettbewerbssituation ergeben. Das Vorliegen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes, der dadurch gekennzeichnet sei, dass er nicht in seiner Gesamtheit auf Erfüllung der begünstigten Zwecke eingestellt ist, der begünstigte Zweck auch anders als durch den konkreten Betrieb erreicht werden kann und er nicht mehr in einem unvermeidbaren Wettbewerb zu abgabepflichtigen Betrieben steht, wurde ebenfalls verneint, da Gewinnerzielungsabsicht vorliege und der Betrieb ausschließlich als Mittelbeschaffungsbetrieb für die Erfüllung der begünstigten Zwecke diene. Diese Gewinnerzielungsabsicht sei aus den vorgelegten Betriebsergebnissen abzuleiten, wobei

weniger technische, sondern kalkulatorische Gesichtspunkte heranzuziehen seien. Vor allem stützt sich hierbei der angefochtene Bescheid auf die Tatsache der Realisierung zweier Sparbücher, aus denen letztlich eine Mietvorauszahlung an die Vereinskassierin für das in ihrem Eigentum stehende Haus geleistet wurde, wobei die vom Verein zu entrichtende Miete den Kreditraten entspreche. Es liege keine noch zulässige Mittelverwendung von angesparten Rücklagen zur Deckung von Reparaturaufwendungen oder für die Anschaffung von dem Vereinszweck dienenden dringend notwendigen Wirtschaftsgütern vor. Diese Mietvorauszahlungen ließen den Schluss zu, dass dadurch das „technische Betriebsergebnis“ durch steuerliche Gestaltungsmaßnahmen stark beeinträchtigt wurde. Eine Rücklagenbildung sei durchaus möglich; projektbezogene Rücklagen bedürften eines entsprechenden vereinsrechtlichen Beschlusses, ferner konkreter Ziele, für die die Mittel angespart werden und eines Zeitraumes, für die Verwirklichung dieser Ziele. Nach weiteren finanzamtlichen Feststellungen seien keine Mitgliedsbeiträge, sondern Kostenbeiträge der Eltern auf Grund der abgeschlossenen Therapieverträge, die den wesentlichen Teil der Einnahmen des Vereins ausmachen, eingehoben worden. Diese seien nur dann unschädlich, wenn durch dieses hinzutretende wirtschaftliche Element, die Tätigkeit der Körperschaft die Grenzen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes nicht überschritten würden.

Was die Frage der Umsatzsteuerpflicht der angebotenen Leistungen anlangt, wird zwar die Rechtsformneutralität der Umsatzsteuer nach dem Urteil des EuGH v. 10.9.1992, C-141/00 nicht in Frage gestellt und auch für Körperschaften anerkannt. Allerdings seien die angebotenen Leistungen nicht unter die gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 genannten Tätigkeiten zu subsumieren. Zum strittigen Sachverhalt wird u.a. ausgeführt, dass der Verein mit den Eltern betroffener Kinder einen Therapievertrag abschließe, in dem er sich verpflichte mit dem jeweiligen Kind eine Einzeltherapie durchzuführen. Zur Durchführung der Therapien bediene sich der Verein in der Folge jedoch selbständiger Therapeuten. Demzufolge handle es sich nicht – wie im EuGH- Urteil – bloß um einen Unternehmer, vielmehr gebe es zwei Unternehmer: nämlich auf der einen Seite die selbständigen Therapeuten, die die umsatzsteuerlich begünstigte Tätigkeit ausüben und auf der anderen Seite den Verein, der den Therapeuten Aufträge vermittele, jedoch keinesfalls eine steuerbefreite Tätigkeit ausübe. Somit spiele die Rechtsform gar keine Rolle, da der Verein keine umsatzsteuerlich begünstigte Tätigkeit ausübe.

In seinem rechtzeitig überreichten Vorlageantrag bestreitet der Verein das Nichtvorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes. Um für die Forschung eine ausreichende Datenbasis zu erhalten, sei der Verein unerlässlich, da kein privater Therapeut (auch aus Datenschutzgründen) sein Datenmaterial zur Verfügung stellen würde. Die Tätigkeit des Vereins sei absolut erforderlich, um längerfristige Betrachtungen anzustellen, einerseits um

therapeutische Maßnahmen evaluieren zu können und andererseits um neue Behandlungskonzepte zu gewinnen. Warum therapeutische Maßnahmen nicht dem Vereinszweck dienen sollen, sei nicht nachvollziehbar. Wenn das Finanzamt meint, die Daten hätten auch auf anderem Wege gewonnen werden können, so gehe diese Behauptung unter anderem ins Leere, weil es kaum Therapeuten gebe, die sich auf diese Krankheit spezialisiert hätten, es Abweichungen vom Therapieansatz gebe, sodass die Ergebnisse nicht vergleichbar seien, die Ausfertigung der umfangreichen Datenblätter sehr zeitintensiv und sonst keine begleitende Kontrolle der Datenqualität möglich sei. Eine Konkurrenzierung mit steuerpflichtigen Betrieben sei ausgeschlossen, da sich im örtlichen Einzugsbereich nur ein gemeinnütziger Verein, um Legasthenie gekümmert habe.

Im Übrigen bemerkte der Verein, bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG 1988 würde sich der Verlust noch erhöhen. Die Mittelüberschüsse resultierten auch daraus, weil die Vereinskassierin in den Anfangsjahren Therapieleistungen an den Verein unentgeltlich erbracht habe. Der Vorgang, dass sich der Verein für die nächsten sieben Jahre ein Mietrecht gesichert habe, sei nicht als ungewöhnlich zu qualifizieren. Ohne diese Mittelüberschüsse der Vergangenheit wäre eine planmäßige Fortsetzung des Vereins nicht möglich gewesen, da die Kosten die Einnahmen übersteigen werden.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei die Begründung des Finanzamtes inhaltlich nicht schlüssig, da die Befreiungsbestimmung für die erbrachten Leistungen grundsätzlich anerkannt werde, weil im Falle der Leistungserbringung durch einen Einzelunternehmer nach Ansicht des Finanzamtes eine steuerfreie Leistung vorliege. Ebenso sei die Steuerfreiheit bei Leistungserbringung durch eine Körperschaft mittels angestellter Therapeuten gleichfalls gegeben. Bediene sich die Körperschaft allerdings selbständiger Therapeuten (in Form eines Werkvertrages) dann liege eine steuerpflichtige Leistung vor. Allerdings sei auch von der Finanzverwaltung zu einer anderen Steuerbefreiung (§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994) die Meinung vertreten worden, die Voraussetzungen lägen auch dann vor, wenn die Leistung durch Angestellte oder mittels eines Werkvertrages beauftragte Privatlehrer erbracht werde.

Mit Vorlagebericht vom 30. November 2005 legte das Finanzamt die angefochtenen Bescheide dem unabhängigen Finanzsenat zur weiteren Entscheidung vor und führte aus, im Hinblick auf Art 13 der 6. EG-Richtlinie und der Rechtsprechung des EuGH sowie der vom bundesweiten Fachbereich Umsatzsteuer – zuletzt zur Frage der Steuerbefreiung für Privatlehrer – vertretenen Rechtsansicht werde beantragt, der Berufung stattzugeben.

Mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 16. Dezember 2005 wurde das Finanzamt als Amtspartei aufgefordert zu den Ausführungen des Bw. Stellung zu nehmen, darauf hingewiesen, dass unterlassene bedeutsame Sachverhaltsfeststellungen im

zweitinstanzlichen Verfahren voraussichtlich nicht nachgeholt werden und das Unverständnis zum Ausdruck gebracht, warum die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide samt Nebengebühren nicht im eigenem Wirkungsbereich einer Erledigung zugeführt werde, zumal damit Vorfragen körperschaftsteuerlicher Gewinnermittlung gleichsam im Vorfeld miterledigt würden. Im Übrigen sei das Finanzamt zu den vom Bw. aufgeworfenen Fragen der Umsatzsteuerkomponente bei der Gewinnermittlung mit keinem Wort eingegangen.

In seiner Stellungnahme vom 2. Februar 2006 kommentierte das Finanzamt zwei vom Verein beigebrachte wissenschaftliche Veröffentlichungen. Zu der im Handbuch für Schulleiter von der Vereinskassierin unter Bezugnahme auf ein LR-Institut mit dem Thema veröffentlichten Aufsatz: *„So erkennen Sie Lese-Rechtschreibschwäche (LRS)“* bemerkte es, dieser sollte zum überwiegenden Ausmaß der Requirierung von Kindern zur Therapie in dem vom Verein unterhaltenen Institut dienen. Zudem scheine in dieser Publikation als Kontaktadresse das Lese-Rechtschreib-Institut auf.

Zur zweiten Veröffentlichung zum Thema: *„Der Einfluss des phonologischen Arbeitsgedächtnisses auf die Rechtschreibleistung im Bereich Wort- bzw.*

*Wahrnehmungstrennschärfe“* werden die wissenschaftlichen Züge der Arbeit zwar anerkannt, eine Nachvollziehbarkeit der vom Verein angegebenen Arbeitsstundenanzahl von 500 sei mangels entsprechender Dokumentation nicht möglich gewesen. Im Übrigen sei in der Studie lediglich auf die von der Vereinskassierin verfasste Dissertation hingewiesen worden. Unklar bliebe auch in diesem Zusammenhang die Tatsache, dass in zwei Großstädten LRS- Institute unterhalten werden, was darauf hindeute, dass diese zur Mittelbeschaffung dienten und deren Funktion zur Ermittlung von Datenmaterial für Forschung und wissenschaftliche Publikationen von völlig untergeordneter Bedeutung sei.

Zu den Übernahmen von Therapiekosten durch das Land Steiermark bemerkte es, seitens des Landes würden Elternzuschüsse gewährt. Inwieweit aus sozialen Gründen durch den Verein kostenlose Therapien erfolgten, sei vom Bw. nicht konkretisiert worden.

Aus den Aufzeichnungen des Vereins sei zu entnehmen, dass Inserate in Zeitungen geschaltet wurden und umfangreiche Broschüren zur Verteilung an Schulen oder Verwendung bei Vorträgen gelangten. Diese Maßnahmen dienten in erster Linie dazu, die Angebote des Lese- und Rechtschreibinstituts einer breiteren Öffentlichkeit bekannt zu machen. Zur Mitgliederbewegung konnten keine konkreten Aussagen getroffen werden, weil zunächst keine Mitgliederliste, sondern lediglich ein Vorstandssitzungsprotokoll vorgelegt wurde. In der weiteren Folge wurde eine Mitgliederliste 2001-2003 mit teilweise unvollständigen Namens- und Adressenangaben beigebracht. Über die Festlegung oder Vereinnahmung von Mitgliedsbeiträgen wurden keine Feststellungen getroffen.

Was die Frage der Gewinnermittlung – Bedeutung der Umsatzsteuerkomponente – anlangt, sei der Verein von der Steuerfreiheit der Entgelte und Nichtbesteuerung von Gewinnen ausgegangen, weshalb diesen Zahlen offensichtlich auf volle Gewinnabsicht ausgerichtete Kalkulationen zu Grunde liegen; wäre es zu keiner steuerlichen Überprüfung gekommen, wären diese Ergebnisse in voller Höhe dem Verein verblieben. In der umsatzsteuerlichen Beurteilung seien nunmehr im Zuge der Sachverhaltsergänzungen Zweifel an Steuerfreiheit der ausgeführten Umsätze des Vereins entstanden, daher werde im Zuge der Berufungserledigung ersucht, ohne auf die im Vorlagebericht vorgebrachten Ausführungen zu entscheiden.

Mit Schreiben vom 10. März 2006 wurde die finanzamtliche Stellungnahme dem Bw. zur Äußerung übermittelt, dieser aufgefordert, eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 vorzulegen, ergänzende Aufklärungen zu den abgehaltenen Generalversammlungen zu geben und allfällige Protokolle vorzulegen.

In seinem Schriftsatz vom 24. Mai 2006 verweist der Bw. i.w. auf die negative Gesamtertragssituation für die Zeiträume 2001-2005. Um die Kosten für den vollständigen Umstieg auf eine § 4 Abs. 1- Ermittlung zu vermeiden, könne man ungefähr von einer Korrektur von rd. 10.000 Euro als zusätzliche Ausgabe ausgehen, da Einnahmen eher im Vorhinein kassiert wurden.

Zu den finanzamtlichen Ergänzungen verweist der Bw., die Sensibilisierung der Öffentlichkeit für die Problematik der Legasthenie sei ein wichtiger Schwerpunkt der Vereinstätigkeit, denn ohne diese Öffentlichkeitsarbeit wäre der Vereinszweck nicht zu erfüllen gewesen. Ähnlich verhalte es sich beim Informationsmaterial. Was die Mitgliederbewegung anlangt, sei auszuführen, dass sich Vereine, die sich mit Krankheiten – im Wesentlichen von Kindern – beschäftigen, nur für Personen interessant seien, die davon betroffen sind und aus Gründen der Stigmatisierung des betroffenen Kindes Anonymität wünschen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Für die Ermessensübung (§ 20 BAO) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteigehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und dem Gesichtspunkt, dass dem Bw. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn



die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassenden) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 5).

Sowohl der angefochtene Bescheid als auch die Berufungsvorentscheidung führen aus, die Tätigkeiten des Vereins fielen nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994, weil er sich durch einen mit den Eltern abgeschlossenen Einzelvertrag zu entsprechenden Einzeltherapien mit den Kinder verpflichte. Er bediene sich hierbei jedoch selbständiger Therapeuten, die die umsatzsteuerlich begünstigte Tätigkeit ausüben. Auf der anderen Seite stehe der Verein, der den Therapeuten Aufträge vermittele, jedoch selbst keinesfalls eine steuerbefreite Tätigkeit ausübe, wobei die Rechtsform keine Rolle spielte.

In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, sowohl die Sachverhaltsfeststellung als auch die rechtliche Beurteilung erscheinen in sich widersprüchlich und unschlüssig. Es ist nicht näher erkennbar, ob das Finanzamt nun davon ausgeht, der Verein hätte den Patienten Eigenleistungen oder nur die Vermittlung eines Therapeuten angeboten. Ohne nähere Ausführung geht es allerdings davon aus, die Leistung des tatsächlich ausführenden selbständigen Therapeuten sei jedenfalls eine steuerbefreite Tätigkeit. Gleichzeitig betont es weitwendig, sich der Rechtsprechung des EuGH über die Rechtsformneutralität der Umsatzsteuer (Einzelunternehmen, Personengesellschaft versus juristische Person) ohne weiteres anzuschließen, jedoch die Steuerbefreiung im gegenständlichen Falle nicht gewähren zu können. Unter Umständen lässt die Wortwahl den spekulativen Schluss zu, allenfalls die Steuerbefreiung bei Zuhilfenahme angestellter Therapeuten zuzuerkennen.

Auf Grund welcher Bestimmungen die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung unter Zuhilfenahme von angestellten Therapeuten möglich sein sollte, bleibt unklar. In tatsächlicher Hinsicht fehlt es an ausreichenden Sachverhaltsfeststellungen, ob es sich um arztähnliche Tätigkeiten [z.B. Hebamme iSd Hebammengesetzes, freiberuflich Tätiger im Krankenpflegefachdienst oder freiberuflich Tätiger in den gehobenen medizinisch-technischen Diensten (MTD-Gesetz BGBl. Nr. 460/1992)] handelt. Behandelt ein diplomierter Legasthienetrainer eigenverantwortlich Sprach- oder Sprechstörungen von Kindern im Auftrag der Eltern und auf ärztliche Anordnung kann für seine Umsätze aus dieser Tätigkeit die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 zur Anwendung gelangen, wenn er über eine entsprechende berufsrechtliche Qualifikation zur freiberuflichen Ausübung einer therapeutischen Tätigkeit als Logopäde (§ 2 Abs. 6 sowie § 7a MTD-Gesetz, BGBl. Nr. 460/1992 ) verfügt. Das Finanzamt wird daher verhalten sein, die berufsrechtliche Qualifikation der im Werkvertrag zum Verein stehenden Therapeuten zu überprüfen und in der Weise zu würdigen, ob die angebotenen Leistungen rechtsformneutral diesen freiberuflich Tätigen entsprechen.

Für die nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotene Begründung eines Abgabenbescheides hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen die Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass eine solche Begründung erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. VwGH 28. Mai 1997, 94/13/0200, 12. Jänner 1994, 92/13/0272, 14. September 1994, 92/13/0180, 24. Jänner 1996, 93/13/0165, 27. März 1996, 94/13/0028, 24. April 1996, 92/13/0302, 20. Juni 1995, 94/13/0201, 31. Juli 1996, 92/13/0138, 24. September 1996, 93/13/0016 und 15. Jänner 1997, 94/13/0002). Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet.

Es kann nicht als Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz angesehen werden, Ermittlungstätigkeiten (erstmals) vorzunehmen, um den von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommenen Sachverhalt zu ergründen. Der unabhängige Finanzsenat (als Abgabenbehörde zweiter Instanz) sieht es nicht als seine Aufgabe und Verpflichtung an, sämtliche ihm wesentlich erscheinenden Sachverhaltsfeststellungen zu treffen und die gesamten Ergebnisse eines Beweisverfahrens erstmals selbst zur Darstellung zu bringen. Die Aufgabe des unabhängigen Finanzsenates besteht in der Überprüfung der angefochtenen Bescheide; durch die Vorgehensweise des Finanzamtes würde unzulässigerweise aber die Vornahme des durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführenden Ermittlungsverfahrens auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst verlagert.

Die Haltung des Finanzamtes zur Frage der Steuerbefreiung ist als sehr schwankend zu bezeichnen. Während der angefochtene Bescheid und die erlassene Berufungsvorentscheidung die Zuerkennung der Steuerbefreiung aus den oa. Gründen noch ablehnen, vollzieht der Vorlagebericht eine diametrale Wendung, die es allerdings in seiner letzten Äußerung wieder zurück genommen wird. Unklar bleibt im Ergebnis, welche neuen Sachverhaltserkenntnisse zur Änderung in der rechtlichen Beurteilung geführt haben. Es verweist lediglich konzis darauf, dass „im Zuge von Sachverhaltsergänzungen“ (?) Zweifel an der Steuerfreiheit der ausgeführten Umsätze entstanden seien. Sachverhaltsergänzungen im Sinne einer Überprüfung der Voraussetzung, ob eine arztähnliche Tätigkeit des Vereins vorgelegen haben könnte, konnten den finanzamtlichen Ergänzungen nicht weiter entnommen werden.

Ebenso undeutlich und nahezu unverständlich sind auch die Ausführungen zur Frage der Gewinnermittlung insbesondere die Behandlung der Umsatzsteuer als durchlaufende Post, die allenfalls noch für den Fall der Zuerkennung der Steuerfreiheit nachvollziehbar erscheinen.

Unter Annahme vollkommener Ertragsteuerfreiheit macht es wohl wenig Sinn, ob die Umsatzsteuer als Einnahme einbezogen wird oder nicht. Geradezu inhaltsleer erscheint auch die Behauptung, „wenn es zu keiner Überprüfung gekommen wäre, wären diese Ergebnisse in voller Höhe dem Verein verblieben“. Warum im Falle der Bejahung der Umsatzsteuerpflicht der Bw. in ertragsteuerlicher Hinsicht auf Grund schwankender Betriebsergebnisse – ohne Möglichkeit von Gewinnglättungen durch die Vereinnahmung der Umsatzsteuer schlechter gestellt werden sollte, kann nicht näher nachvollzogen werden.

Im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Vorfrage, die auch wesentlichen Einfluss auf die Höhe des körperschaftsteuerlichen Gewinnes hat, waren beide Bescheide aufzuheben.

Was den Vorauszahlungsbescheid an Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 2004 anlangt, ist nach den Ausführungen der Tz. 3 des Prüfungsberichtes festzustellen, dass in diesem Bescheid sämtliche Umsatzsteuervorauszahlungen für Jänner bis Dezember 2004 miteinbezogen wurden. Da der angefochtene Bescheid keine Aufgliederung der einzelnen Voranmeldungszeiträume enthält, erweist er sich auch aus diesem Grunde rechtswidrig. Von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung konnte Abstand genommen werden (§ 284 Abs. 3 BAO).

Graz, am 13. Juli 2006