

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache SCAdr, vertreten durch Stb.GF. Werner Steinwendner, BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, 3150 Wilhelmsburg, Untere Hauptstraße 10, über die Beschwerden vom 30.11.2017, 04.01.2018 und 26.01.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA1 vom 14.11.2017, 19.12.2017 und 15.01.2018 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2014 bis 2016 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist ein im Jahr 1946 unter dem Namen SC1 gegründeter Sportverein. 1957 wurde der Verein in SC2 umbenannt.

Am 22.05.2017 reichte der Beschwerdeführer die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2016 beim Finanzamt ein und beantragte für die folgenden Umsätze die Befreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmer):

2014: EUR 35.243,97

2015: EUR 24.276,18

2016: EUR 24.703,93

Das Finanzamt erließ am 15.01.2018, 14.11.2017 und 19.12.2017 die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 und setzte die Umsatzsteuer anhand der folgenden Umsätze fest:

2014: EUR 99.737,00

2015: EUR 70.577,47

2016: EUR 63.508,47

Begründend führte das Finanzamt aus: *"Aufgrund der dem Finanzamt vorliegenden Statuten liegt kein gemeinnütziger Verein vor. Es fehlt für den Wegfall des gemeinnützigen Zweckes - unter Fiktion dass der Verein gemeinnützige Zwecke verfolgt - eine Verwendungsbestimmung im Sinne der §§ 34 ff BAO. Es fehlt weiters die Darstellung der ideellen Mitteln in den Statuten. Es können daher die abgabenrechtlichen Begünstigungen, welche für gemeinnützige Vereine vorgesehen sind, im gegenständlichen Fall nicht gewährt werden. Von den Einnahmen wurden folgende Beträge nicht der Umsatzsteuer unterzogen: Förderung, Spenden, Tombola, Versicherungsentschädigung, Zinsen. Von den Ausgaben wurden die Vorsteuern von folgenden Beträgen nicht berechnet: Reiseaufwandsentschädigungen, Spieltransfers, Verbandsbeiträge, Versicherungen, Zinsen und Gebühren."*

Mit Schreiben vom 30.11.2017, 04.01.2018 und 26.01.2018 erhob der Beschwerdeführer fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 und begründete diese wie folgt: *"Es wurden der Abgabenbehörde seinerzeit die aktuellen Statuten des Vereines vorgelegt. Es mag sein, dass die vorgelegten Statuten des Vereines aktuell nicht mehr der Grundvorgabe iS der Vereinsrichtlinien 2001, Rz 866 ff (VereinsR) entsprechen. Die aufgezeigten Mängel stellen jedoch nur Mängel dar, die in Rz 111 VereinsR als sogenannte "leichte" Mängel angeführt sind und die auch durch nachfolgende Änderung der Statuten rückwirkend saniert werden können. Der Verein besteht seit über 70 Jahren, ist Mitglied des Verband und nimmt an dessen Spielbetrieb in der Liga teil. Gemäß § 4 der Statuten können alle physischen und juristischen Personen Mitglied des Vereines werden, somit auch betriebsfremde Personen. Somit liegt die Förderung der Allgemeinheit vor. Aus § 2 ergibt sich der Vereinszweck "Sporttätigkeit" im Amateurbereich. Gemäß Rz 72 und 132 VereinsR ist die Sportausübung im Amateurbereich gemeinnützig. Die ideellen Mittel sind in § 3 unklar und unvollständig ausformuliert, stellt aber unseres Erachtens ebenfalls nur einen sogen, "leichten" Mangel dar. Aus § 17 ergibt sich, dass im Fall der freiwilligen Auflösung des Vereines das Vereinsvermögen grundsätzlich gemeinnützigen Zwecken zufällt. Die weiteren Ausführungen dazu stellen nur Klarstellungen dar. Daraus ergibt sich, dass einerseits davon ausgegangen wird, dass Zuwendungen aus dem Fond offensichtlich nur an gemeinnützige und mildtätige Bereich möglich ist und andererseits auf Beschränkungen und Regelungen der Fach- und Dachverbände sowie des Sporttoto-Gesetzes verwiesen wird. Insgesamt liegen die Voraussetzungen der §§ 39 f BAO vor. Als Folge dessen erfolgte eine Überarbeitung bzw. Aktualisierung der Statuten im Sinne der VereinsR stattfinden und diese wurden bereits in einer Generalversammlung beschlossen. Bei Bedarf werden die aktuellen Statuten gerne nachgereicht."*

Der Beschwerdeführer beantragte die erklärungsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer für die Jahre 2014 bis 2016.

Die belangte Behörde wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidungen vom 21.02.2018 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt: *"(...) Im Rahmen des Umsatzsteuerbescheides 2014 wurde das Vorliegen der Gemeinnützigkeit des Vereines*

aufgrund von Statutenmängel verneint. (...) Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde erhoben und im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei den aufgezeigten Mängeln unter Bezugnahme auf RZ 111 Vereinsrichtlinien um „leichte“ Mängel handle, welche durch eine nachfolgende Statutenänderung rückwirkend sanierbar seien. Die RZ 111 Vereins-RL führt aus: Es bestehen keine Bedenken dagegen die abgabenrechtlichen Begünstigungen auf Antrag des Vereines in gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Sachbescheiden zu gewähren, sofern sich trotz Mängel der Rechtsgrundlage, zumindest eine begünstigte Zielsetzung erkennen lässt, die Rechtsgrundlage innerhalb einer von der Abgabenbehörde gewährten Frist an die Erfordernisse der BAO angepasst wird und die Geschäftsführung der Körperschaft in der Zwischenzeit zu keinen tatsächlichen Verstößen gegen die Gemeinnützigkeitsgrundsätze (zB den Grundsatz der Mittelverwendung für begünstigte Zwecke oder der Vermögensbindung) geführt hat. Beispiel: In den Auflösungsbestimmungen eines eine Kantine betreibenden Sportvereines (mit im Übrigen einwandfreier Satzung) ist nur für den Fall der Auflösung der Körperschaft, nicht aber für den Fall Vorsorge getroffen, dass der bisherige Vereinszweck in einer Mitgliederversammlung geändert wird und zB fortan Freizeit Zwecke verfolgt werden. Die Klarstellung der Satzung erfolgt innerhalb der von der Abgabenbehörde gesetzten Zweijahresfrist. Der nur den Gewinn des Kantinenbetriebes erfassende vorläufige Körperschaftsteuerbescheid kann endgültig erklärt werden. Erfolgt die Klarstellung nicht, ist im endgültigen Körperschaftsteuerbescheid das gesamte Einkommen des Vereins zu erfassen (Anwendungsfall des § 18 KStG 1988, siehe KStR 2001, Abschnitt 20.1.3). Die RZ 110 Vereins-RL führt zu Pkt. 1.1.6.2 Mängel der Rechtsgrundlage aus: Liegen Satzungs-mängel vor, sind die abgabenrechtlichen Begünstigungen grundsätzlich zu versagen. Sie stehen hinsichtlich der Körperschaftsteuer erst ab dem Folgejahr der Behebung der Mängel bzw. hinsichtlich der übrigen Abgaben nur für Tatbestände zu, für die die Steuerschuld nach der Mängelbehebung entstanden ist (§ 43 BAO: VwGH 29.07.2010, 2007/15/0137). Beispiel: In der Vereinsversammlung am 10.06.01 wird ein schwerer Satzungs-mangel behoben. Ist der Verein als Unternehmer anzusehen, sind die Umsätze ab Juni 01 mit dem begünstigten Steuersatz zu versteuern bzw. bei Körpersportvereinen unecht befreit (§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994). § 5 Z 6 KStG 1988 ist auf den Verein ab der Veranlagung für das Jahr 02 anzuwenden (Anwendungsfall des § 18 KStG 1988. siehe KStR 2013 Rz 1415 bis 1420). Die Befreiung von der Körperschaftsteuer tritt daher erst für das Jahr 02 ein. In gegenständlicher Causa wurde kein Antrag gern. § 200 Abs. 1 BAO auf Erlassung vorläufiger Sachbescheide gestellt und daher auch keine Frist zur Korrektur durch die Abgabenbehörde gewährt. Es erfolgte seitens des Vereines kein Agieren (in Form der geforderten Antragstellung) aufgrund des (eigenständigen) Erkennens sondern nur ein Reagieren aufgrund des erlassenen endgültigen Sachbescheides. Somit ist die RZ 111 Vereins-RL eindeutig nicht anwendbar. Im Übrigen steht die betreffende RZ 111 Vereins-RL nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH. So führt schon die RZ 110 Vereins-RL nachfolgende Feststellung des VwGH an: Liegen Satzungs-mängel vor, sind die abgabenrechtlichen Begünstigungen grundsätzlich zu versagen. Sie stehen hinsichtlich

der Körperschaftsteuer erst ab dem Folgejahr der Behebung der Mängel bzw. hinsichtlich der übrigen Abgaben nur für Tatbestände zu, für die die Steuerschuld nach der Mängelbehebung entstanden ist (§ 43 BAO; VwGH 29.07.2010, 2007/15/0137). Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 19.09.2013, 2010/15/0117, ua. folgende Aussage getroffen: Schon im Erkenntnis vom 9. März 2005, 2001/13/0062, VwS/g. 8012/F, sah sich der Verwaltungsgerichtshof veranlasst, in einem ebenfalls einen Verein betreffenden Beschwerdefall die seinerzeitige Abgabenbehörde zweiter Instanz daran zu erinnern, dass einschlägige Erlässe des Bundesministeriums nicht Rechtsgrundlage ihrer Entscheidung sein können. Gegenständlich hat die belangte Behörde zwar zunächst die gesetzlichen Bestimmungen, wie etwa § 43 BAO zitiert, aus dem sich ergibt, dass Satzungsänderungen keine Rückwirkung zukommen kann (vgl. zuletzt auch das hg. Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2010/15/0082). Sodann hat sie jedoch nicht das Gesetz angewandt und die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, beachtet, sondern anderslautende Richtlinienbestimmungen und Vorgehensweisen der Verwaltungspraxis. Bereits aus diesem Grund hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Wie der VwGH in seinen Ausführungen eindeutig bestätigt, sieht auch das Gesetz keine Rückwirkung einer Statutenänderung vor. § 39 BAO führt in seinem ersten Satz aus: „Ausschließliche Förderung liegt vor, wenn folgende fünf Voraussetzungen zutreffen: (...) 5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die ein gezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.“ Gemäß § 41 Abs. 2 BAO liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs. 1) so genau bestimmt wird, daß auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist. Nach § 43 BAO müssen die Satzung (§ 41 Abs. 1) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 34), um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen. Bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO kann somit keine abgabenrechtliche Begünstigung gewährt bzw. in Anspruch genommen werden; eine Satzungsänderung kann daher keine Rückwirkung entfalten.(...)“

Das Finanzamt verwies in den Beschwerdevorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016 auf die gesonderte Begründung der Beschwerdevorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2014.

Mit fristgerecht eingebrachten Vorlageanträgen vom 16.03.2018 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht, die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994. Ergänzend führte

er aus: "(...) Als Folge soll dessen erfolgte eine Überarbeitung bzw. Aktualisierung der Statuten im Sinne der VereinsR und diese wurden in einer Generalversammlung beschlossen. Die aktuellen Statuten wurden der Abgabenbehörde am 9. Jänner 2018 übermittelt. (...) Wir ergänzen unsere Beschwerden wie folgt: Verfahrensrecht: Die Abgabenbehörde vermeint, dass Rz 111 der VereinsR nicht anwendbar ist und zwar u.a. auch deshalb, weil diese nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH steht. Es ist uns bekannt, dass Richtlinien nur eine Erlassmeinung darstellen, gelten jedoch grundsätzlich als Dienstanweisung des BMF an die nachgelagerten Finanzämter. Auch im aktuellen Wartungserlass 2017 kam es in dieser Rz zu keiner Änderung. Der in Rz 111 genannte Antrag wird hiermit gestellt. In den Begründungen der BVE betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016 wird auf die gesonderte Bescheidebegründung zur Umsatzsteuer 2014 verwiesen und diese daher zum Begründungsbestandteil erhoben. In der gesonderten Bescheidebegründung wird hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2014 das Vorliegen der Gemeinnützigkeit verneint. Hinsichtlich 2015 und 2016 finden sich keine weiteren Feststellungen in den BVE's zur Umsatzsteuer 2015 und 2016 hinsichtlich Vorliegen oder Nichtvorliegen der Gemeinnützigkeit. Hinsichtlich Gemeinnützigkeit wird grundsätzlich auf § 39 BAO verwiesen. Alle dort angeführten 5 Voraussetzungen treffen im ggstdl. Fall. In diesem Zusammenhang wird auf VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0029 verwiesen, insbesondere auf die Rz 22 ff dieses Erkenntnisses. Wenn nach Ansicht der Abgabenbehörde in den seinerzeit vorgelegten Statuten (uE geringfügige) formelle Mängel vorliegen, wird festgehalten, dass diese Statuten offensichtlich seit mehreren Jahren oder Jahrzehnten im Bestand sind. Es wird festgehalten, dass diese Statuten mit Sicherheit den damals geltenden Bestimmungen entsprochen haben, jedoch die Entwicklung nicht mitgemacht haben. Es wird daran erinnert, dass der Verein Gründungsmitglied eines Dachverbandes war und sich immer in all den Jahren am Wesen der Gemeinnützigkeit orientiert und sich daran gehalten hat und genau seinen Zweck, nämlich die Ausübung des Körpersports, durchgeführt hat. Sowohl aus den Statuten als auch aus der tatsächlichen Vereinstätigkeit ergibt sich in all den Jahren, dass der Vereinszweck ausgeübt wurde, nämlich die Ausübung des Körpersports. Dies ergibt sich auch aus den Einnahmen und der Gestellung von Fußballmannschaften für die Meisterschaftsgruppen des Verband und damit verbunden der Teilnahme am Spielbetrieb des Verb. Auch die Mittel werden ausschließlich für diesen Zweck eingesetzt. Aus den Auflösungsbestimmungen ergibt sich, dass ein allfälliges Vereinsvermögen ausschließlich für gemeinnützige Zwecke verwendet werden darf. Wichtig ist die tatsächliche Gegebenheit, dass der gemeinnützige Vereinszweck tatsächlich gelebt wurde. Ein Abstellen auf den puren Formalismus widerspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH, des VwGH und des BFG, u.a. im Bereich der Umsatzsteuer (Vorsteuerabzug). Es liegt auch kein Profisportbetrieb vor, wie dies das BMF in Abschnitt 10 der Vereinsrichtlinien seit 2016 definiert hat. Wenn man der Rechtsansicht der Abgabenbehörde folgt, findet auch dieser Abschnitt 10 der VereinsR zum Profisport keine Anwendung, weil eben nur eine Erlassmeinung vorliegt. Weiters wird auf Rz 72 der VereinsR verwiesen, wonach die Förderung jeglicher Art von

körperlicher Betätigung begünstigt ist, also nicht bloß der "Körpersports" im engeren Sinne, sondern auch des Schieß-, Flug- und Motorsports, Sport ist Jedenfalls jede vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) anerkannte Sportart. Nicht begünstigt ist die Ausübung des Berufssports (Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke) sowie der Betrieb von Freizeiteinrichtungen, auch wenn er mit der Ausübung von Sport in einem gewissen Zusammenhang steht. Bei Sportarten, die der Freizeitgestaltung nahe stehen (Billard, Dart, Minigolf, Tanzsport, Modellflug usw.), ist erforderlich, dass die Betätigung sportmäßig bzw. turniermäßig betrieben wird und die Pflege der Geselligkeit dabei nicht im Vordergrund steht. Im ggstdl. Fall liegt weder ein Berufssport noch eine Freizeitgestaltung vor. Es wird die Betätigung sportmäßig ausgeübt und es steht auch nicht die Pflege der Geselligkeit im Vordergrund.

Materielles Recht:

Umsatzsteuer 2014 : Aus der Erfolgsrechnung, die der Abgabenbehörde für das Jahr 2014 vorgelegt wurde, ergibt sich eine Summe der Einnahmen von EUR 129.075,02. Außer Ansatz gelassen wurden die Förderung mit EUR 8.059,40, die Spenden mit EUR 15.783,67, die Tombola mit EUR 5.181,70, die Versicherungsentschädigung mit EUR 300,00 und die Zinsen mit EUR 13,25. Es verbleibt somit ein (Rest)umsatz von EUR 99.737,00. Dieser Betrag wurde der Umsatzsteuer mit einem Steuersatz von 20 % unterzogen. Nachdem der Betrag allerdings einen Bruttobetrag darstellt, ist die Berechnung der Umsatzsteuer vom Bruttobetrag falsch. Außerdem sind im Kantinenumsatz bzw. in den Umsätzen aus dem entbehrlichen Hilfsbetrieb Speiseumsätze enthalten, die dem Umsatzsteuersatz von 10 % unterliegen. Die Platzvermietung ist umsatzsteuerfrei gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994, wurde aber dennoch mit 20 % besteuert.

Umsatzsteuer 2015: Aus der Erfolgsrechnung, die der Abgabenbehörde für das Jahr 2015 vorgelegt wurde, ergibt sich eine Summe der Einnahmen von EUR 100.997,28. Außer Ansatz gelassen wurden die Förderung mit EUR 4.835,00, die Spenden mit EUR 16.473,56, die Tombola mit EUR 5.195,49, die Versicherungsentschädigung mit EUR 3.900,00 und die Zinsen mit EUR 15,37. Es verbleibt somit ein (Rest)umsatz von EUR 70.577,86. Dieser Betrag wurde der Umsatzsteuer mit einem Steuersatz von 20 % unterzogen. Nachdem der Betrag allerdings einen Bruttobetrag darstellt, ist die Berechnung der Umsatzsteuer vom Bruttobetrag falsch. Außerdem sind im Kantinenumsatz bzw. in den Umsätzen aus dem entbehrlichen Hilfsbetrieb Speiseumsätze enthalten, die dem Umsatzsteuersatz von 10 % unterliegen. Die Platzvermietung ist umsatzsteuerfrei gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994, wurde aber dennoch mit 20 % besteuert.

Umsatzsteuer 2016: Aus der Erfolgsrechnung, die der Abgabenbehörde für das Jahr 2016 vorgelegt wurde, ergibt sich eine Summe der Einnahmen von EUR 112.483,48. Außer Ansatz gelassen wurden die Förderung mit EUR 9.134,55, die Spenden mit EUR 14.769,67, die Tombola mit EUR 8.697,68, die Versicherungsentschädigung mit EUR 3.670,00 und die Zinsen mit EUR 1,42. Es verbleibt somit ein (Rest)umsatz

von EUR 76.210,16. Dieser Betrag wurde als Bruttoumsatz 20 % gewertet, auf einen Nettobetrag umgerechnet und der Umsatzsteuer mit einem Steuersatz von 20 % unterzogen. Jedoch sind im Kantinenumsatz bzw. in den Umsätzen aus dem entbehrlichen Hilfsbetrieb Speiseumsätze enthalten, die dem Umsatzsteuersatz von 10 % unterliegen. Die Platzvermietung ist umsatzsteuerfrei gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994, wurde aber dennoch mit 20 % besteuert. Wenn nach Ansicht der Abgabenbehörde keine Gemeinnützigkeit vorliegen würde, unterliegen die Umsätze aus den Zuschauereinnahmen seit 1.1.2016 dem ermäßigten Steuersatz von 13 % (§ 10 Abs 3 Z 12 UStG 1994). (...) In diesem Fall sind die Umsätze aus der Kantine gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerbefreit. Die Umsätze aus dem entbehrlichen Hilfsbetrieb sind auf Grund der Bestimmung des § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 nicht steuerbar (Liebhaberei)."

Das Finanzamt legte die Beschwerden am 13.11.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, verwies auf die Begründung der Beschwerdeverentscheidungen und beantragte die Abweisung der Beschwerden als unbegründet.

Mit Schreiben vom 19.05.2018 ergänzte der Beschwerdeführer seinen Vorlageantrag wie folgt:

"Vorweg verweisen wir auf das Erkenntnis des BFG vom 6.9.2017, RV/7103545/2010. In diesem Erkenntnis führt das BFG aus, dass es nach Ansicht des BFG "nicht auf einen exakten wörtlichen Passus in den Statuten ankommt." Weiters führt das BFG aus: "Schließlich ergibt sich nach Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, dass Statuten eines Vereins im Zweifel gesetzeskonform auszulegen sind (vgl. VfGH 18.6.1980, B 122/79)." Aus unserer Sicht sind diese Aussagen des BFG auch auf die ggstdl. Beschwerde anzuwenden. Auf die Anwendungsmöglichkeit des § 300 BAO iVm § 299 BAO wird verwiesen."

Die belangte Behörde nahm dazu mit Schreiben vom 14.11.2018 wie folgt Stellung: *"Zum eingebrachten Nachtrag von Beschwerdeführer Seite vom 19.05.2018, RV/7103545/2010 mit Hinweis auf das BFG-Erkenntnis vom 06.09.2017 wird ausgeführt, dass dieses Erkenntnis der ständigen VwGH-Judikatur widerspricht, in welcher dieser ausführt, dass bei Gewährung von Begünstigungen durchaus ein gewisser Formalismus gefordert werden darf bzw. die Begünstigungen davon abhängig gemacht werden dürfen, da diese ja auch zu einem steuerlichen Entgegenkommen führen."*

Mit Vorhalt vom 19.02.2019 forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer auf, die Fondsbestimmungen, -informationen und Rechnungsabschlüsse des Fond der Gesellschaft-AG, die Liste, Statuten und Rechnungsabschlüsse der in § 17 Abs. 2 der Statuten genannten *"zuständigen Fach- und Dachverbände"* vorzulegen. Weiters ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer, bekannt zu geben, auf welche *"andere Regelungen des Sporttoto-Gesetzes"* sich § 17 Abs. 2 der Statuten beziehe und ersuchte um Darstellung der Verbandsorganisation.

Mit Schreiben vom 10.03.2019 legte der Beschwerdeführer die abverlangten Unterlagen vor und beantwortete den Vorhalt wie folgt:

"ad 1: Von der Gesellschaft sind trotz wiederholter Urgenz bis dato keine Unterlagen eingelangt. Die einzige Information, die der Verein erhalten hat, ist, dass es offensichtlich diesen Fonds seit einigen Jahren nicht mehr gibt.

ad 2: Der Verein ist Mitglied des Verband und des Verband2 (Gründungsmitglied).

ad 3: Die Statuten des Verband samt Jahresabschlüsse liegen bei. Die Statuten des Verb2 liegen ebenfalls bei. Die Jahresabschlüsse folgen in den nächsten Tagen. Der Grund ist, dass es dieses Wochenende Neuwahlen gegeben hat und die Aufgabe an den neuen Vorstand zur Erledigung heran getragen wurde.

ad 4: Dieser Passus ist nicht mehr nachvollziehbar. Das SporttotoGesetz (55. Bundesgesetz 1949 mit Novellen - siehe auch Anhang) wurde am 1.9.1986 außer Kraft gesetzt. Das Sporttoto wurde in das Glücksspielgesetz aufgenommen. Insgesamt verbleibt aus den im Streitzeitraum geltenden Statuten, dass schlussendlich das Vereinsvermögen "in jedem Fall gemeinnützigen Zwecken zugeführt wird".

ad 5: Der Verein war Gründungsmitglied des Verb1. Wie sich auch aus dem Verteilungsschlüssel der Fördermittel ergibt, ist der Verb1 gleichgestellt mit dem Org oder der DV als weitere große Dachverbände. Der Verb1 ist, sowie die anderen genannten Verbände, ordentliches Mitglied der Bundessportorganisation (BSO). Alle genannten Unterlagen sind im Anhang angefügt. Ebenso wird die Umsatzaufteilung im Anhang angefügt. Zur Stellungnahme des FA1 vom 14. November 2018 wird angemerkt, dass sich das Bundesfinanzgericht immerhin auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes berufen hat. Aus unserer Sicht und unserem Rechtsempfinden ist der VfGH die allerhöchste Instanz."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Strittig ist, ob der beschwerdeführende Verein gemeinnützige Zwecke nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (§§ 34 ff BAO) verfolgt und somit auf die Umsätze die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 anzuwenden ist.

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der Verein wurde im Jahr 1946 gegründet. Von den Statuten des Beschwerdeführers sind folgende Regelungen für die Entscheidung wesentlich:

"§ 2

1. Ein Hauptzweck des Vereines ist die Einbeziehung breiter Teile der Belegschaft der im Raume Ort befindlichen Gesellschaft-Betriebe in die Sporttätigkeit.

2. Die Pflege von Sport jeglicher Art.

3. Die Förderung des Jugendsports.

§ 3

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

2. Die erforderlichen materiellen Mittel werden aufgebracht durch:

a) Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge

b) Aus Erträgen der behördlich genehmigten Veranstaltungen und vereinseigenen Unternehmen.

c) Zuwendungen aus dem Fond der Gesellschaft-AG.

3.

a) Gemeinsame Feste und Feiern, sonstige Veranstaltungen

b) regelmäßiger Kontakt der Mitglieder untereinander

c) Zusammenarbeit mit anderen Vereinen

§ 17

1. Die freiwillige Auflösung des Vereines kann nur in einer zu diesem Zweck einberufenen außerordentlichen Generalversammlung und nur mit Dreiviertelmehrheit der anwesenden stimmberechtigten Mitglieder beschlossen werden.

2. Im Fall der freiwilligen Auflösung des Vereines verfällt dessen Vermögen grundsätzlich gemeinnützigen Zwecken, und zwar zugunsten des Fond der Gesellschaft-AG, soweit die zuständigen Fach- und Dachverbände bzw. das Sporttoto-Gesetz nicht andere Regelungen vorsehen. Voraussetzung ist in jedem Fall, dass dieses Vermögen gemeinnützigen Zwecken zugeführt wird. "

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 28.12.2017 wurde eine Änderung der Statuten des Beschwerdeführers vorgenommen und mit Schreiben vom 29.12.2017 gem. § 14 Abs. 1 VerG an die Bezirkshauptmannschaft Gänserndorf angezeigt. Die geänderten Vereinsstatuten bestimmen Folgendes:

"§ 2: Zweck

(1) Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, bezweckt die Pflege von Sport jeglicher Art in gemeinnütziger Weise.

(2) Hauptzweck ist die Pflege des Fußballsports sowie die Förderung der Jugend im Fußballsport durch Ausübung von Trainings und Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen inklusive Turnierveranstaltungen.

§ 3: Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks

(1) Der Vereinszweck soll durch die in den Abs. 2 und 3 angeführten Tätigkeiten und finanziellen Mittel erreicht werden.

(2) Für die Verwirklichung des Vereinszweckes vorgesehene Tätigkeiten sind

a) die Durchführung von Trainings und Sportveranstaltungen

b) Einrichtung einer Website und/oder sonstiger elektronischer Medien

c) Herausgabe von Publikationen

d) Versammlungen

e) Diskussionsabende und Vorträge

f) Wanderungen und Ausflüge

(3) Die erforderlichen finanziellen Mittel sollen aufgebracht werden durch:

a) Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge

b) Subventionen und Förderungen

c) Spenden, Sammlungen, Vermächtnisse und sonstige Zuwendungen

d) Vermögensverwaltung (zB Zinsen, sonstige Kapitaleinkünfte, Einnahmen aus

Vermietung und Verpachtung usw.)

e) Erträge aus Vereinsveranstaltungen (kleinen und großen Vereinsfesten, wie zB Schnapsturnier, Heurigenveranstaltungen, Kinderfasching)

f) Eintrittsgelder

g) Sponsorgelder

h) Werbeeinnahmen

i) Tombola

j) Erträge aus unternehmerischen Tätigkeiten des Vereines

k) Kantinenbetrieb, Erträge aus dem Betrieb einer gastronomischen Einrichtung

§ 17: Verwendung des Vereinsvermögens bei Ausscheiden von Mitgliedern, bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des begünstigten Zwecks:

Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen, jedenfalls gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken im Sinne der 55 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) zuzuführen. Daher ist das verbleibende Vereinsvermögen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken in der Gemeinde PLZ Ort ansässigen Vereinen zu verwenden.

Sollte das im Zeitpunkt der durch die Auflösung des Vereins oder den Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht möglich sein, ist das verbleibende Vereinsvermögen anderen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gemäß den §§ 34 ff BAO zuzuführen. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.“

2. Rechtsgrundlagen:

Von der Umsatzsteuerpflicht sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 "die Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (§§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung)" befreit, "deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist."

Von der Umsatzsteuerpflicht sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit: "die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30 000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen sowie Umsätze, die nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d und j, Z 9 lit. b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 steuerfrei sind, außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich;"

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die

Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Gemäß § 39 BAO liegt ausschließliche Förderung der Allgemeinheit gem. § 35 Abs. 2 BAO vor, wenn die folgenden fünf Voraussetzungen zutreffen:

"1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.

2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.

3. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.

4. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.

5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden."

Gemäß § 41 Abs. 1 BAO muss die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 BAO gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.

Gemäß § 41 Abs. 2 BAO liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 BAO vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, gem. § 41 Abs. 1 BAO in der Satzung so genau bestimmt wird, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

Gemäß § 43 BAO müssen die Satzung gem. § 41 BAO und die tatsächliche Geschäftsführung gem. § 42 BAO, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen der betreffenden Bestimmungen im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen.

3. Rechtliche Beurteilung:

a) Beurteilung der Gemeinnützigkeit:

Der belangten Behörde ist grundsätzlich zuzustimmen, dass gem. § 34 BAO und § 41 Abs. 2 BAO iVm. § 39 Z 5 BAO ein Verein eine Abgabenbegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nur dann beanspruchen kann, wenn sichergestellt ist, dass nach Beendigung seiner Tätigkeit oder nach Wegfall des bisherigen begünstigten Zwecks das verbleibende Vermögen weiterhin ausschließlich begünstigten Zwecken erhalten bleibt. Die Bestimmungen in den Vereinsstatuten müssen so beschaffen sein, dass eine andere Verwendung des Vermögens ausgeschlossen ist, was bedeutet, dass der Verwendungszweck jedenfalls so präzisiert sein muss, dass eine Prüfung, ob es sich tatsächlich um einen steuerbegünstigten Zweck handelt, leicht möglich ist (VwGH 9.8.2001, 98/16/0395). Eine zu allgemeine Formulierung entspricht nicht den in § 39 Z 5 BAO normierten Erfordernissen, die eine zukünftige Sicherstellung der Vermögensverwendung für begünstigten Zwecke gewährleisten sollen (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0137).

Zusätzlich zum von der belangten Behörde festgestellten Satzungsmangel betreffend die Verwendungsbestimmung nach Auflösung des Vereins fehlt eine Bestimmung über die gesetzlich geforderte Bindung der Vermögensverwendung gem. § 39 Z 5 BAO für den Fall der Aufgabe des gem. § 34 BAO begünstigten Zwecks.

Aufgrund der oben angeführten wesentlichen Mängel der Rechtsgrundlage des Beschwerdeführers hinsichtlich § 39 Z 5 BAO iVm § 41 Abs. 1 BAO ist hiermit das Vorliegen von Verstößen gegen den Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit festzustellen. Denn nach dem *"Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit des § 41 Abs. 1 BAO müssten die Satzungszwecke und die Art der Verwirklichung so genau bezeichnet sein, dass auf Grund der Satzung die Voraussetzungen für die in Betracht kommenden Abgabenbegünstigungen geprüft werden können"* (VwGH 27.1.1998, 97/14/0022; VwGH 30.4.1999, 98/16/0317; VwGH 28.6.2012, 2011/16/0142).

Ebenso fehlt eine Bestimmung bzw. ein Hinweis über die fehlende Gewinnorientierung des beschwerdeführenden Vereins in seinen Statuten. Zum Erfordernis des Vorliegens einer Bestimmung über die fehlende Gewinnorientierung gem. § 39 Z 2 Satz 1 BAO iVm § 41 Abs. 1 BAO hat der Verwaltungsgerichtshof sogar ausgesprochen, dass der Ausschluss eines Gewinnstrebens *expressis verbis* in den Vereinsstatuten verankert sein muss (VwGH 27.1.1998, 97/14/0022, UFS 26.5.2009, RV/1236-W/06; UFS 11.7.2005, RV/1806-W/04).

Der Beschwerdeführer stützt sich demgegenüber auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6.9.2017, RV/7103545/2010, in dem ausgesprochen wurde, dass es *"nicht auf den exakten wörtlichen Passus "Der Verein ist nicht auf Gewinn gerichtet" in den Statuten ankommt"*. Allerdings wird in diesem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts dazu erkannt: *"Es kann nur notwendig sein, dass sich aus den Statuten klar und eindeutig ergibt, dass keine Gewinnausrichtung gegeben ist (...)"*.

Der im konkreten Fall vorliegende Sachverhalt ist jedoch nicht mit dem Sachverhalt, welcher dem oben zitierten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zugrunde liegt, vergleichbar. Denn in den im beschwerdegegenständlichen Zeitraum anzuwendenden Vereinsstatuten des Beschwerdeführers findet sich kein einziger Hinweis darauf, dass der Beschwerdeführer keinen Gewinn anstrebt.

Die in den Jahren 2014 bis 2016 geltenden Vereinsstatuten des Beschwerdeführers entsprechen somit nicht den Kriterien der §§ 34 ff BAO, weil der Ausschluss des Gewinnstrebens nicht enthalten ist und sich diese fehlende Gewinnausrichtung daraus nicht klar und eindeutig ergibt.

Aufgrund des Verstoßes gegen den Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit gem. § 41 Abs. 1 BAO erübrigt sich ein Eingehen auf die Vorbringen des Beschwerdeführers hinsichtlich der vorgelegten Vereinsstruktur und des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens der Gemeinnützigkeit gem. §§ 34ff BAO der Fach- und Dachverbände bzw. der Bundessportorganisation.

b) Keine nachträgliche Sanierung:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt Satzungsänderungen keine Rückwirkung zu, weil die Satzung nach der ausdrücklichen Anordnung des § 43 BAO den Erfordernissen des § 41 BAO während des ganzen Veranlagungszeitraumes entsprechen muss. Änderungen zu einem späteren Zeitpunkt führen nicht rückwirkend zu einer Begünstigung (VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0039; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0137; VwGH 25.7.2013, 2010/15/0082, VwGH 19.9.2013, 2010/15/0117).

Den geänderten Vereinsstatuten des Beschwerdeführers vom 28.12.2017 kommt somit im Hinblick auf § 2 Abs. 1 der Vereinsstatuten keine Rückwirkung für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum von 2014 bis 2016 zu.

c) Keine Relevanz der tatsächlichen Geschäftsführung:

Der Rechtsansicht des Beschwerdeführers, dass bei Satzungsängeln iSd. § 39 BAO *"die tatsächliche Geschäftsführung als Interpretationshilfe heranzuziehen wäre"* findet nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung im Gesetz keine Deckung (VwGH 20.11.2000, 93/13/0210).

Der Gesetzgeber hat in § 34 BAO bestimmt, dass die für die Erfüllung der Voraussetzungen dieser Bestimmung erforderlichen Kriterien *"nach Satzung"* und *"nach tatsächlicher Geschäftsführung"* kumulativ vorliegen müssen.

Aufgrund der vorliegenden Statutenmängel betreffend § 39 BAO und der damit erfolgten Verletzung des Grundsatzes der formellen Satzungsmäßigkeit, hat die Auseinandersetzung mit der Frage, ob die tatsächliche Geschäftsführung verwirklicht ist, zu unterbleiben (VwGH 27.1.1998, 97/14/0022).

Zusammenfassend ergibt die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes, dass die Statuten des Beschwerdeführers den in § 41 Abs. 1 und Abs. 2 BAO normierten

Anforderungen, den Erfordernissen gem. § 39 Z 5 BAO und gem. § 39 Z 2 BAO im Zeitraum 2014 bis 2016 nicht entsprochen haben, sodass nicht vom Vorliegen der Gemeinnützigkeit ausgegangen werden kann. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 für die Jahre 2014 bis 2016 sind somit nicht gegeben. Die Befreiung der getätigten Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist aufgrund der Überschreitung der gesetzlichen Umsatzgrenze in den beschwerdegegenständlichen Jahren ebenso nicht anzuwenden.

Den Beschwerden wird unter Heranziehung des Eventualbegehrens teilweise stattgegeben. Aus den Beschwerdeausführungen in Verbindung mit den vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass die Bemessungsgrundlagen, wie aus dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen ist, zu reduzieren sind.

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich beantwortet wird. Dieses Erkenntnis folgt der in diesem Erkenntnis zitierten einheitlichen, ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 2. Juli 2019