

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 1. Oktober 2019 des Beschwerdeführers Bf1, ***Bf1-Adr*** gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 10. September 2019 betreffend **Körperschaftsteuer 2018**:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Seitens des Beschwerdeführers (in weiterer Folge kurz BF) wurde am 13.05.2019 die Körperschaftsteuererklärung für 2018 beim Finanzamt eingereicht. Am 10.09.2019 wurde vom Finanzamt der Körperschaftsteuerbescheid für 2018 erlassen.

Mit Schreiben vom 01.10.2019 wurde vom BF eine Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2018 eingebracht. Der BF sei mit dem Ziel gegründet worden, Klimaschutz und soziale Hilfestellung durch das Teilen und Verwenden von E-Autos zu erreichen. Mitglieder und Sponsoren seien akquiriert worden, welche im Jahr 2018 Vorauszahlungen für den weiteren Betrieb 2019 geleistet hätten. Diese Einnahmen seien bis August 2019 zur Gänze für den Betrieb des E-CarSharings und für ehrenamtliche Mobilität für mobilitätseingeschränkte Personen verbraucht worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.10.2019 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Statutenzweck sei u.a. die Förderung der Mobilität und zwar nicht

eingeschränkt auf begünstigte Personengruppen, sondern auch auf Personen, die kein eigenes Kfz hätten. In der Zusammenschau mit der Umsetzung – die Organisation von CarSharing und Fahrdiensten für Mitglieder – stelle sich ein Zweck dar, der auf die eigenwirtschaftlichen Interessen der Mitglieder gerichtet sei.

Mit Schreiben vom 14.11.2019 wurde vom BF ein Vorlageantrag eingebracht.

Am 09.01.2020 wurde die Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 03.02.2020 wurde der BF aufgefordert, diverse Unterlagen nachzureichen.

Mit E-Mails vom 01.04.2020 bzw. 21.04.2020 wurden vom BF die angeforderten Unterlagen an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Der BF ist ein Verein zur Förderung der Elektromobilität.

Der BF fördert die Idee des CarSharing und organisiert CarSharing für seine Mitglieder. Weitere Vereinszwecke sind beispielsweise die Förderung der Mobilität von Hilfsbedürftigen, insbesondere sozial schwachen, kranken und älteren Personen sowie Kindern. Ebenso von jenen, die über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügen, bzw. in ihrer Mobilität eingeschränkt sind; die Erhöhung der Versorgungssicherheit, die Stärkung sozialer Kontakte, die Ergänzung des öffentlichen Verkehrsangebotes, die Reduktion des Verkehrsaufkommens und die Erhöhung der Verkehrssicherheit. Die Ausleihe der Elektrofahrzeuge führt zur Verringerung des Individualverkehrs im Bereich benzinbetriebener Fahrzeuge und zur Reduktion der CO₂-Bilanz.

Die im Beschwerdejahr 2018 erzielten Einnahmen setzen sich aus Einnahmen aus Werbung und Mitgliedsbeiträgen zusammen.

Die Statuten des BF lauten auszugsweise:

§ 2 Zweck – Vereinsziele:

Der Verein ist nicht auf Gewinn gerichtet. Er tritt für ein umweltfreundliches und energieeffizientes Verkehrswesen ein. Er bezweckt

- (1) im Besonderen die Förderung der Idee des CarSharing in der Leaderregion V und die Organisation von CarSharing für seine Mitglieder;*
- (2) die Förderung der Mobilität von Hilfsbedürftigen, insbesondere sozial schwachen, kranken und älteren Personen sowie Kindern. Ebenso von jenen, die über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügen bzw. in ihrer Mobilität eingeschränkt sind;*
- (3) die Sicherstellung der Erreichbarkeit von Versorgungs- und Dienstleistungseinrichtungen in der Region und damit die Erhöhung der Versorgungssicherheit;*
- (4) die Stärkung sozialer Kontakte zwischen den Bewohnerinnen der räumlich getrennten Ortschaften;*
- (5) die Ergänzung des bestehenden öffentlichen Verkehrsangebotes in Form zusätzlicher, bedarfsorientierter Mobilitätsangebote unter Ausschluss jeglicher gewerbsmäßigen Dienstleistung, welche von hierzu befugten Unternehmen zu erbringen ist;*
- (6) die Reduktion von Begleit- und Servicewegen und damit des Verkehrsaufkommens;*
- (7) das Betreiben von aktivem Umwelt- und Klimaschutz durch die Reduktion verkehrsbedingter Emissionen (CO₂, Feinstaub, ...);*
- (8) die Erhöhung der Verkehrssicherheit in der Region;*
- (9) die Analyse des bestehenden Mobilitätsangebotes und der Mobilitätsnachfrage.*

§ 3 Tätigkeit und finanzielle Mittel

Die Tätigkeit umfasst die Information der Mitglieder und der Öffentlichkeit über umweltschonenden und energiesparenden Verkehr, im Besonderen über die Idee des CarSharing in Form von Aussendungen, Publikationen und Veranstaltungen sowie die Organisation von CarSharing und Fahrdiensten für Mitglieder (Beschaffung und Überlassung von CarSharing-Fahrzeugen, Herausgabe der Mitgliedskarten, Homepage, Social Media).

Die finanziellen Mittel werden durch Mitglieds- und Nutzungsgebühren, Subventionen und Spenden, Erträgen aus Veranstaltungen, Sponsoring, Projekten und Vermögensverwaltung sowie durch Förderungen durch staatliche und nichtstaatliche Institutionen aufgebracht.

Das Rechnungsjahr ist das Kalenderjahr.

§ 4 Mitgliedschaft

- (1) *Mitglieder des Vereins können physische und juristische Personen sowie rechtsfähige Personengesellschaften, unter Anerkennung der Statuten, werden. Die Mitglieder des Vereins gliedern sich in aktive Mitglieder, Förder- und Ehrenmitglieder.*
- a. *Aktive Mitglieder sind jene, die sich aktiv an der Vereinsarbeit beteiligen. Das aktive und passive Wahlrecht steht nur den aktiven Mitgliedern zu.*
 - b. *Fördermitglieder sind Personen, welche die Vereinstätigkeit durch Zahlung eines Mitgliedsbeitrages fördern.*
 - c. *Zu Ehrenmitgliedern können Personen ernannt werden, die besondere Verdienste um den Verein erworben haben und über Antrag des Vorstandes von der Generalversammlung zu Ehrenmitgliedern (Ehrenobmann/frau in Nachfolge einer Obmann-/Obfraufunction) ernannt werden.*

.....

§ 16: 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 für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke iSd §§ 34 ff. BAO zu verwenden. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.

Mitglieder des BF unterfertigen eine Nutzungsvereinbarung. Im Anhang zu dieser Nutzungsvereinbarung sind die Höhe der Mitgliedsbeiträge und die Kostenbeiträge für die Nutzung eines e-Autos geregelt.

„Mitgliedsbeitrag pro Monat:

- a. *Einzel (E):* € 20,00
- b. *Familie (F):* € 25,00
- c. *Firma/Organisation (O):* € 50,00

Kostenbeitrag:**a. pro gebuchte Stunde**

in der Zeit von 6:00 bis 22:00 Uhr € 1,00

jedoch maximal pro Tag € 10,00

in der Zeit von 22:00 bis 6:00 Uhr,

sowie Sonn- und Feiertag € 0,00

b. pro gefahrene Kilometer

bis 150 Kilometer pro Buchung € 0,20

ab 151 Kilometer pro Buchung € 0,21“

Ausgaben für „ehrenamtliche Stunden“ für Vereinstätigkeiten laut übermittelter Aufstellung sind vom BF im Jahr 2018 nicht getätigt worden.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und ist insoweit unstrittig.

Dass im Beschwerdejahr 2018 keine Ausgaben für die ehrenamtlichen Stunden, die laut dem Vorlageantrag beigelegter Aufstellung von Vereinsorganen im Jahr 2018 geleistet worden seien, angefallen sind, lässt sich zweifelsfrei der übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des BF für das Jahr 2018 entnehmen.

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen können vor diesem Hintergrund gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt Österreich gem. § 323b Abs 1 BAO an die Stelle des die angefochtenen Bescheide erlassenden Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck getreten ist.

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Gem. § 5 Z 6 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 leg.cit., die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung (BAO) dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Gem. § 34 Abs 1 BAO 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.

Gem. § 35 Abs 1 BAO sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Gem. § 35 Abs 2 BAO liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

Gem. § 37 BAO sind solche Zwecke mildtätig (humanitär, wohltätig), die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Gem. § 39 BAO liegt eine ausschließliche Förderung vor, wenn folgende 5 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 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.

Gem. § 40 Abs 1 BAO liegt unmittelbare Förderung vor, wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt. Dies kann auch durch einen Dritten geschehen, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

Gem. § 41 Abs 1 BAO muss die Satzung der Körperschaften 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 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft. Gem. § 41 Abs 2 BAO liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 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.

Gem. § 42 BAO muss die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

Gem. § 43 BAO müssen die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42), um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftssteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen.

Strittig ist ausschließlich die Anwendbarkeit der Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 5 Z 6 KStG 1988. Voraussetzung dafür ist das Vorliegen einer Körperschaft, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dient.

Nach § 39 Z 5 BAO darf bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes 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. Die Zweckwidmung des Vermögens hat daher für die im § 39 Z 5 BAO erwähnten drei Fälle (Auflösung, Aufhebung, Wegfall des Zwecks) nach § 41 Abs 2 BAO in der Rechtsgrundlage der Körperschaft zu erfolgen. Es reicht aus, wenn in der Rechtsgrundlage für den Fall der Auflösung und der Aufhebung der Körperschaft sowie für den Fall des Wegfalles des bisherigen Zwecks die Vermögenswidmung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke iSd BAO vorgesehen ist; dies auch ohne Nennung eines konkreten Verwendungszweckes (Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, Vereine, B 238; Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit, 82). Wird als Nachfolgerechtsträger in der Rechtsgrundlage eine begünstigende Zwecke fördernde Körperschaft genannt, so erfüllt dies allein noch nicht die Anforderung des § 39 Z 5 BAO bzw des § 41 Abs 2 BAO, nötig ist vielmehr auch eine Anordnung, wonach das Vermögen von diesem Rechtsträger nur für begünstigte Zwecke verwendet werden darf; die Verwendung des Wortes „soll“ ist dabei nicht begünstigungsschädlich (Ritz; BAO⁶, § 39, Rz 8 und 9 mit Verweis auf VwGH 26.5.1982, 13/0039/79, 82/13/0100-0102).

In der VwGH-Entscheidung vom 20.2.1996 (VwGH 20.02.1996, 93/13/0210) wird ausgeführt, dass der Satz ... „dieses Vermögen soll, soweit dies möglich und erlaubt ist, einer Organisation zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgt“ ..., eine ausreichende Zweckverwendung nicht abbildet. Nach Ansicht des VwGH ist bei Verwendung dieser Formulierung nicht sichergestellt, dass das Vermögen des BF im Falle einer Auflösung oder Aufgabe einem nach § 34 BAO begünstigten Zweck erhalten bleibt.

Die in § 1 der Satzung des BF festgelegte Auflösungsbestimmung lautet wie folgt: **„Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke iSd §§ 34 ff. BAO zu verwenden. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.“**

Die Auflösungsbestimmung erfasst nur die Auflösung und den Wegfall des Vereinszweckes, nicht aber den Fall der Aufhebung der Körperschaft.

In § 41 Abs 2 BAO ist geregelt, dass eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 BAO vorliegt, 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 aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

§ 39 Z 5 BAO normiert das Erfordernis, dass das Vermögen nach Auflösung oder Aufhebung sowie bei Wegfall seines bisherigen Zweckes für die begünstigten Zwecke gebunden bleibt und will damit verhindern, dass Vermögen, das sich aufgrund und mit Hilfe von Steuerbegünstigungen gebildet hat, später für nicht begünstigte Zwecke verwendet wird. Diese Zweckwidmung des Vermögens hat gemäß § 41 Abs 2 BAO in der Rechtsgrundlage der Körperschaft zu erfolgen (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0137).

Da nur die Auflösung und der Wegfall des Vereinszweckes in der vorliegenden Satzung enthalten ist, hat der BF nicht für alle gesetzlich vorgesehenen Zwecke eine ausreichende Bindung des Vermögens geregelt. Der nicht gesetzeskonforme Teil der Auflösungsbestimmung schlägt dabei auch auf den zweiten Satz des § 16 der Satzung (negativ) durch.

Grundsätzlich garantiert nämlich die in der Auflösungsbestimmung verwendete Formulierung *„soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen“*, nicht die Erhaltung des Vermögens für begünstigte Zwecke (Verweis auf VwGH 20.2.1996, 93/13/0210). Die sprachliche Unklarheit dieses Passus (die im Falle des Erk. 93/13/0210 darin bestanden hat, dass die Gemeinnützigkeit „ähnlicher Zwecke“ der Nachfolgeinstitution in der vorangehenden Textstelle nicht gesichert war) ist korrigierbar, wenn im Vorfeld dezidiert die Verwendung des Vermögens für gemeinnützige Zwecke nach den §§ 34 ff BAO für alle Beendigungsgründe des § 39 Z 5 BAO normiert wird. Da einer dieser Gründe nicht enthalten ist, muss im Fall der Aufhebung der Körperschaft ein ähnlicher Zweck auch kein solcher des § 34 BAO sein.

Damit fehlt es schon von vorneherein an einem wichtigen formellen Erfordernis für die Zuerkennung der Begünstigung.

Gemeinnützige Vereine müssen nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung gemeinnütziger Zwecke zumindest überwiegend im Bundesgebiet dienen (VwGH 10.9.1990, 89/13/0177). Gemeinnützig sind Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird (§ 35 Abs 1 BAO). Nach § 35 Abs 2 BAO liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

Jedenfalls liegt kein gemeinnütziger Zweck in der Förderung des Erwerbes und der Wirtschaft (zB VfGH 14.6.1969, B 33/69; VwGH 26.5.1970, 111/69; 27.1.1998, 97/14/0022; 21.10.2004, 2001/13/0267; 19.4.2006, 2001/13/0294), gesellschaftlicher, privater und eigenwirtschaftlicher Interessen der Vereinsmitglieder (VwGH 11.10.1977, 97, 2047-2048/77; vgl auch VwGH 28.4.1993, 90/13/0245), beruflicher und wirtschaftlicher Interessen bestimmter Stände, Personengruppen oder Wirtschaftszweige (VwGH 11.4.1991, 90/13/0296, 0297; 20.7.1999, 99/13/0078; 26.2.2003, 98/13/0068; 2.9.2009, 2005/15/0024), bessere Vermarktung des Produktes Wein (VwGH 19.9.2013, 2010/15/0117).

Umweltschutz ist unbestritten ein gemeinnütziger Zweck. Teilweise wird der Umweltschutz (als weiterer Begriff) unter den Naturschutz subsumiert, teilweise wird er als Beispiel für einen nicht in der demonstrativen Aufzählung des § 35 Abs 2 BAO enthaltenen Zweck dargestellt (Ritz, BAO⁶, § 35 Rz 13).

Umweltschutz ist die auf Umweltforschung und Umweltrecht basierende Gesamtheit der Maßnahmen, die dazu dienen, die natürlichen Lebensgrundlagen von Pflanzen, Tieren und Menschen zu erhalten bzw ein gestörtes ökologisches Gleichgewicht wieder auszugleichen (BFH 29.8.1984, Az I R 203/81). Zu den begünstigten Aktivitäten gehören insbesondere Immissionsschutz (Reinhaltung von Luft und Wasser, Lärmschutz und Strahlenschutz), die Abfallbeseitigung, die Erhaltung natürlicher Lebensräume für Menschen, Tiere und Pflanzen und die Veranstaltung von Gartenschauen.

Anhand der Auflistung der in der Satzung des BF gesetzten Ziele ist erkennbar, dass zwar Umweltschutzgedanken einen Teil der Zielsetzungen ausmachen, nämlich soweit die Absicht besteht, die vermehrte Benutzung von Elektrofahrzeugen im Rahmen des CarSharing voranzubringen. Da die Nutzung dieser Fahrzeuge nachhaltig die CO₂-Bilanz verbessert und den Kauf benzingetriebener Kfz hintanhält, ist insoweit tatsächlich von gemeinnützigen Aktivitäten bezogen auf den Umweltschutz auszugehen.

Die Aktivitäten beziehen sich aber nicht ausschließlich auf den Umweltschutz. Schon bei der Zielsetzung der Förderung der Mobilität Hilfsbedürftiger oder von Personen, die über kein Kfz verfügen bzw in der Mobilität eingeschränkt sind, ist fraglich, inwieweit hier von einer Verfolgung des Umweltschutzgedankens für die Allgemeinheit gesprochen werden kann. Bezweckt wird letztlich die Förderung der Mobilität der Mitglieder des Vereines. Mobilitätssteigerung ist ein wichtiger grundsätzlicher Teilaspekt des CarSharingsystems (auch bei benzingetriebenen Fahrzeugen), weil Teilnehmer an diesen Systemen in erster Linie daran interessiert sind, schneller als mit öffentlichen Verkehrsmitteln voranzukommen. Sie wählen das CarSharing dann, wenn sie damit schneller und mobiler sind als mit anderen Verkehrssystemen und nicht deshalb, weil sie möglicherweise auch ökologischer handeln (wollen). Dieser Teilaspekt ist somit ein genereller Aspekt, der per se keinen gemeinnützigen Umweltschutzcharakter aufweist und auch den Fürsorgebegriff für alte, kranke oder mit

Gebrechen behaftete Personen nicht trifft. Mit der Mobilität steigt nicht nur die Unabhängigkeit, das gilt insbesondere für Behinderte und sozial Schwächere, sondern es geht dabei auch um die (leichtere) Leistbarkeit, weil CarSharing auch für Jugendliche besser leistbar ist, als der Ankauf eigener Fahrzeuge.

In der Satzung des BF werden zudem weitere Zielsetzungen verfolgt, die nicht den Umweltschutz zur Grundlage haben, so beispielsweise die Sicherstellung der Erreichbarkeit von Dienstleistungseinrichtungen und die Erhöhung der Versorgungssicherheit, die Stärkung sozialer Kontakte zwischen räumlich getrennten Ortschaften oder die Erhöhung der Verkehrssicherheit in der Region.

Während die Erhöhung der Versorgungssicherheit und die Stärkung sozialer Kontakte (allenfalls als mildtätiger Zweck anzusehen) den einzelnen Mitgliedern des Vereins dient, aber nicht dem Umweltschutz, kommt die Erhöhung der Verkehrssicherheit zwar der Allgemeinheit zugute, fördert aber nicht direkt den Umweltschutz.

Damit fehlt das Merkmal einer Tätigkeit, die ausschließlich und unmittelbar der Förderung gemeinnütziger Zwecke dient, da die Förderung der Mobilität auch unter keine der anderen gemeinnützigen Zwecke (zB Fürsorge für alte, kranke und gebrechliche Menschen) fällt und einige der angeführten Zwecke nicht dem Bereich Umweltschutz zuordenbar sind, wobei diese Zwecke dem Betreiben von Umwelt- und Klimaschutz gleichgestellt sind und damit nicht nur als völlig untergeordnete Nebenzwecke angesehen werden können. Somit liegt keine ausschließliche Förderung gemeinnütziger Zwecke vor.

Gemeinwohl im Sinne des § 35 Abs. 2 erster Satz BAO bedeutet allgemeines Wohl im Gegensatz zur nichtbegünstigten Förderung des Einzelwohls bzw. des Wohls der Mitglieder der Körperschaft. Eine Förderung des Gemeinwohls ist abgabenrechtlich gegebenenfalls nur dann begünstigt, wenn sie auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet erfolgt (vgl. Ritz, BAO⁶, Tz. 1 und 2 zu § 35).

Im gegenständlichen Fall lässt sich aus § 2 (Zweck) Pkt. 1 der Statuten unstrittig entnehmen, dass im Besonderen die Förderung der Idee des CarSharing in der Region und die Organisation von CarSharing für die Vereinsmitglieder bezweckt wird.

Der VwGH (VwGH 11.4.1991, 90/13/0222; VwGH 14.9.1994, 93/13/0203; ebenso Baldauf, SWK 2001, S 528; Renner in Achatz, Non-Profit-Organisationen III, 71; Berger in Berger, Verein 3, 30) fordert, bei der Aufzählung begünstigter und nichtbegünstigter Zwecke in der Rechtsgrundlage (zB Vereinssatzung) müsse zum Ausdruck kommen, dass die nichtbegünstigten Zwecke völlig untergeordnete Nebenzwecke sind.

Durch den Umstand, dass im Besonderen die Förderung der Idee des CarSharing in der Region und die Organisation von CarSharing für die Vereinsmitglieder bezweckt wird, kommt klar zum

Ausdruck, dass nichtbegünstigte Zwecke keine untergeordneten Zwecke sind. Es liegt also keine Förderung des Gemeinwohls vor, sondern sind die Vereinszwecke im Wesentlichen auf das Wohl der Mitglieder des Vereins gerichtet.

Auch aus diesem Grund ist der BF die Gemeinnützigkeit im Sinne der §§ 34 ff BAO abzusprechen.

Gem. § 8 Abs 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.4.1993 (VwGH 28.4.1993, 90/13/0245, gilt im Falle, dass die Personenvereinigung die wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder fördert, die (widerlegbare) Vermutung, dass die Beitragsleistungen nicht die Eigenschaft von echten Mitgliedsbeiträgen haben.

Beiträge, die zwar als Mitgliedsbeiträge bezeichnet werden, denen aber tatsächlich eine konkrete Gegenleistung der Körperschaft an den Beitragszahler gegenübersteht, werden als unechte Mitgliedsbeiträge (in Form verdeckter Leistungsentgelte) bezeichnet (vgl. zB VwGH 24. 4. 2002, 2000/13/0051; VwGH 24. 4. 2002, 2000/13/0049 bzw VwGH 16. 5. 2002, 2000/13/0029; BFH 29. 8. 1973, I R 234/71, BStBl II 1974, 60 bzw 28. 6. 1989, I R 86/85, BStBl II 1990, 550). Sie fallen nicht unter § 8 Abs 1, sind daher körperschaftsteuerbar und führen zu einer Steuerpflicht. Aus § 8 Abs 1 lässt sich somit eindeutig als Voraussetzung für einen echten Mitgliedsbeitrag ableiten, dass das Mitglied die Beiträge lediglich in seiner Eigenschaft als Mitglied und nicht in Erwartung einer Gegenleistung leisten darf. Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn bereits die bloße Mitgliedschaft die Beitragsleistung auslöst und das Mitglied den Beitrag ungeachtet der tatsächlichen oder zu erwartenden Inanspruchnahme von Leistungen der Körperschaft zu entrichten hat. In der Regel sind die Beiträge gleich hoch oder werden nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab gleichmäßig errechnet.

Unechte Mitgliedsbeiträge sind solche Leistungen eines Mitgliedes, die zwar als Mitgliedsbeiträge benannt werden, denen aber eine konkrete Leistung der Personenvereinigung an den Beitragszahler gegenübersteht (VwGH 24. 4. 2002, 2000/13/0051, VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0128). Für Körperschaften, die die wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder fördern, gilt die – widerlegbare – Vermutung, dass die Beitragsleistungen nicht die Eigenschaft von echten Mitgliedsbeiträgen haben. Der Hintergrund dieser Vermutung besteht darin, dass die Beitragsleistungen nicht bloß Ausfluss der Mitgliedschaft sind, sondern Gegenleistung für die wirtschaftliche Förderung der Mitglieder durch die Personenvereinigung. Das Mitglied erwirbt die Mitgliedschaft bei der Körperschaft idR nicht, um deren abstrakten Zweck zu unterstützen, sondern um von der Vereinsleistung zu profitieren.

Ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung liegt auch dann vor, wenn laufende Leistungen durch Pauschalbeträge abgegolten werden. Die Leistung der Körperschaft kann auch darin liegen, dass die Vereinigung den Mitgliedern ihre Einrichtungen zur Verfügung stellt. Auch der Umstand, dass eine Vereinigung an ihre Mitglieder dem Wert nach gleiche Leistungen gegen nach den besonderen Verhältnissen der Mitglieder verschieden hoch bemessene Beiträge erbringt, schließt die Annahme unechter Mitgliedsbeiträge nicht aus (VwGH 21. 10. 1955, 62/52). Ebenso ist für die Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches nicht von Relevanz, ob die Leistungen der Personenvereinigung an ihre Mitglieder auf besonderen schuldrechtlichen Beziehungen beruhen oder in der Rechtsgrundlage (zB Statuten oder Gesellschaftsvertrag) geregelt sind (VwGH 24. 4. 2002, 2000/13/0051). Da bei der Bemessung des Entgelts auch andere Faktoren bestimmend sind als die dem Unternehmer für die konkrete Leistungserbringung tatsächlich entstandenen Kosten, steht auch fehlende Kostenwahrheit der grundsätzlichen Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht entgegen (VwGH 24. 4. 2002, 2000/13/0051 bzw VwGH 19. 3. 2002, 97/14/0133).

Dem Anhang zur Nutzungsvereinbarung ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass die „Mitgliedsbeiträge pro Monat“ und der „Kostenbeitrag“ Zahlungen der Mitglieder darstellen, die zwar als Mitgliedsbeitrag ausgewiesen werden, denen aber eine konkrete Leistung des BF an den Beitragszahler gegenübersteht. Der Mitgliedsbeitrag und der Kostenbeitrag sind die Gegenleistung für die Leistung des BF (Zurverfügungstellung des e-Autos).

Hinsichtlich der im Vorlageantrag angeführten „Ausgaben“ für ehrenamtliche Stunden, die für die Vereinstätigkeit angefallen seien, wurde oben festgestellt, dass Ausgaben für „ehrenamtliche Stunden“ für Vereinstätigkeiten vom BF im Jahr 2018 nicht getätigt worden sind.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der hg einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zur Nichtanerkennung der Gemeinnützigkeit bei Vorliegen von formellen und materiellen Satzungsmängeln siehe auch BFGjournal 1/2018, Mauthner, S. 28 ff), weshalb gem. § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 7. Jänner 2022