

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* über die Beschwerde der \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch RA Mag. Johannes Mutz, Pfarrplatz 5/ III, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, vom 21. April 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. April 2015 betreffend Einkommensteuer 2012 (ergangen zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* ) zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) bezog im Streitjahr 2012 neben Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit auch eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 16 lit. c EStG steuerfrei zur Auszahlung gelangte Aufwandsentschädigung für ihrer Tätigkeit für die \*\*\*R\*\*\* (Verein).

Im Zuge einer im Jahre 2015 bei der \*\*\*R\*\*\* abgeführten GPLA-Prüfung stellte der Prüfer fest, dass bei diesem Verein die Voraussetzungen für eine Gemeinnützigkeit nach § 34 BAO nicht vorliegen würden, weshalb die steuerliche Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 16 lit c EStG 1988 nicht zur Anwendung gelangen könne. Die Behörde folge der Feststellung des Prüfers und stellte u.a. für die Bf ex offo einen Lohnzettel aus. Darin wurde die zur Auszahlung gebrachte Aufwandsentschädigung (€ 500) als steuerpflichtiger Bezug erfasst.

Aufgrund des neu ergangenen Lohnzettels verfügte die Abgabenbehörde in der Folge bei der Bf in Bezug auf das Jahr 2012 eine Wiederaufnahme des Verfahrens und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid, welcher die Aufwandsentschädigung als steuerpflichtigen Bezug auswies.

In der sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den darauf basierenden Sachbescheid eingebrachten Beschwerde führte die Bf aus, dass sie in der Zeit vom 1.8.2012 bis 31.8.2012 für den Verein „\*\*\*R\*\*\*“ tätig gewesen sei. In der Vereinssatzung werde festgelegt, dass der Vereinszweck die Ausbildung, das Training und die Förderung des Eishockeynachwuchses sei. Es bestehe daher kein Zweifel, dass der Zweck des Vereins auf die Förderung des Körpersportes ausgerichtet sei. Da durch die Spendeneinnahmen allein der gemeinnützige Vereinszweck nicht erreicht werden könne, würden Veranstaltungen in Form von einwöchigen Eishockeycamps durchgeführt und von den Teilnehmern (nicht kostendeckende) Entgelte verlangt.

Bei der Veranstaltung dieser Eishockeycamps handle es sich um sogenannte unentbehrliche Hilfsbetriebe, da diese insgesamt auf die Erfüllung des begünstigten Zwecks abgestellt seien, die Betätigung für die Erreichung des Vereinszweckes unentbehrlich sei und darüber hinaus diese zu abgabepflichtigen Betrieben nicht in größerem Umfang in Wettbewerb stünden.

Die Bf beantragte die Aufhebung der bekämpften Bescheide. Weiters wurde im Hinblick auf ein bei der „\*\*\*R\*\*\*“ schwebendes für den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens wesentliches Abgabenverfahren im Zusammenhang mit der Haftung für Lohnsteuer sowie DB betreffend die Zeiträume 2011 bis 2014 beantragt, das Finanzamt möge die vorliegende Beschwerdeverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung über dieses Verfahren aussetzen.

Die belangte Behörde kam dieser Anregung nach und sistierte mit Bescheid vom 7.11.2016 das gegenständliche Beschwerdeverfahren. Gegenstand des erst- und in der Folge zweitinstanzlichen Beschwerdeverfahrens betreffend die \*\*\*R\*\*\* war u. a. die Beurteilung der Frage der Gemeinnützigkeit des Vereines.

Nach Abschluss des Verfahrens betreffend die \*\*\*R\*\*\* in zweiter Instanz beendete die Abgabenbehörde die Aussetzung und wies mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 14.6.2024 die Beschwerde gegen die bekämpften Bescheide als unbegründet ab.

In der zur Beschwerde gegen den Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2012) ergangenen Begründung verwies die Behörde auf die im Erkenntnis des BFG vom 31.1.2024, GZ RV/4100540/2020, dargelegten Ausführungen. Darin stellte das Verwaltungsgericht fest, dass aufgrund der Vereinsstatuten die Kriterien für eine Gemeinnützigkeit nicht vorliegen.

In der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung betreffend den verfahrensrechtlichen Bescheid hielt die Behörde unter Benennung der gesetzlichen Norm des § 303 BAO fest, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen gewesen sei, da dem Finanzamt aufgrund eines neuen (oder berichtigten) Lohnzettels erst nachträglich Umstände bekannt geworden seien, die im Veranlagungsjahr bzw. im Zeitpunkt der Erlassung des nunmehr mit Wiederaufnahme belasteten Bescheides bereits existiert hätten.

Mit Eingabe vom 18.6.2024 beantragte die Bf die Vorlage ihrer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 an das Verwaltungsgericht.

In ihrem Vorlagebericht vom 25.9.2024 replizierte die Behörde unter dem Punkt „Stellungnahme“:

*„Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen können gem. § 3 Abs. 1 Z 16 lit. c EStG steuerfrei behandelt werden, wenn sie von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO gewährt werden. Über die Beschwerden der \*\*\*R\*\*\* als Arbeitgeberin der Bf. hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 31.1.2024, RV/4100540/2020 abgesprochen und darin erkannt, dass die im Jahr 2012 gültigen Statuten nicht dem § 39 Z 5 BAO und nicht dem § 41 Abs. 2 BAO entsprochen haben.*

*Damit war der Verein im Streitzeitraum nicht gemeinnützig und waren die ausbezahlten Reiseaufwandsentschädigungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit voll lohnsteuerpflichtig.*

*Der VwGH hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug grundsätzlich im Rahmen der Veranlagung korrigiert werden kann (vgl. VwGH 13.12.2023, Ra 2023/15/0107). Bei einem zu Unrecht unterbliebenen Lohnsteuerabzug kommt es zu einer sogenannten Nachholwirkung im Veranlagungsverfahren, wobei es bedeutungslos ist, ob der Arbeitgeber zur Haftung nach § 82 EStG herangezogen wurde oder nicht (vgl. VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252).*

*Im Jahr 2012 liegt bei der Bf. aufgrund des gleichzeitigen Bezuges von zwei lohnsteuerpflichtigen Einkünften ein Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 EStG vor, weshalb sie für dieses Jahr jedenfalls zu veranlagern ist und ist der fehlerhafte Lohnsteuerabzug des Arbeitgebers im Veranlagungsweg der Bf. zu korrigieren.*

*Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“*

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Bf erhielt im Streitjahr vom Verein „\*\*\*R\*\*\*“, für welchen sie in der Zeit vom 1.8. bis 31.8.2012 tätig war, eine Reisekostenaufwandsentschädigung in Höhe von € 500 steuerfrei ausbezahlt. Die Steuerfreistellung stützte sich auf die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16 lit c EStG 1988.

Im Zuge einer bei dem besagten Verein abgeführten GPLA-Prüfung stellte der Prüfer fest, dass die Kriterien der Gemeinnützigkeit des genannten Vereines nach § 34 ff BAO nicht vorliegen

würden. Den Feststellungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Abgabenbescheid, welcher mit Beschwerde bekämpft wurden.

Mit Erkenntnis vom 31.1.2024, Gz RV/4100540/2020, sprach das BFG über die Beschwerde des Vereines gegen die ergangenen Lohnsteuerhaftungsbescheide sowie Bescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag (jeweils für die Jahre 2011 bis 2014), also jene Bescheide, derentwegen eine Aussetzung des gegenständlichen Verfahrens erfolgt ist, ab.

Das Gericht führte im Erwägungsteil seines Erkenntnisses zur Thematik der Gemeinnützigkeit des Vereines „\*\*\*R\*\*\*“ wörtlich aus:

*„2.) Gemeinnützigkeit des bf Vereins?*

*a.) Die im Streitzeitraum 1.1.2011-31.12.2014 geltenden Vereinsstatuten:*

*aa.) keine Regelung in Bezug auf die nicht freiwillige Auflösung des Vereins*

*Die im Streitzeitraum 1.1.2011-31.12.2014 geltenden Vereinsstatuten enthielten zwar eine Regelung betreffend die freiwillige Auflösung des Vereins, nicht aber betreffend eine nicht freiwillige Auflösung des Vereins. Was also mit dem Vermögen des Vereins zu geschehen hätte, wenn der Verein behördlich aufgelöst werden sollte, war in den Statuten nicht geregelt (E-Mail der Vereinsbehörde vom 19.1.2024 mit der Übermittlung der Statuten des bf Vereins Teil 1; Bescheid der Vereinsbehörde vom 14.12.2009; § 16 Abs 1 und 2 der Vereinsstatuten vom 30.11.2009 - diese Rechtslage in Bezug auf die Statuten des Vereins blieb jedenfalls unverändert bis zum 31.12.2014; Bescheid der Vereinsbehörde vom 14.11.2014; § 16 Abs 1 und 2 der Vereinsstatuten, die mit Eingabe vom 10.11.2014 der Vereinsbehörde bekanntgegeben wurden).*

*Die Statuten, die im Streitzeitraum galten, entsprachen daher nicht dem § 39 Z 5 BAO und nicht dem § 41 Abs 2 BAO.*

*bb.) Keine Regelung in Bezug auf den Wegfall des begünstigten Zwecks des bf Vereins*

*Was mit dem Vereinsvermögen für den Fall des Entfalles des begünstigten Zwecks des Vereins zu geschehen hätte, war in den Vereinsstatuten, die während des Streitzeitraums galten, nicht geregelt (E-Mail der Vereinsbehörde vom 19.1.2024 mit der Übermittlung der Statuten des bf Vereins Teil 1; Bescheid der Vereinsbehörde vom 14.12.2009; § 16 Abs 1 und 2 der Vereinsstatuten vom 30.11.2009 - diese Rechtslage in Bezug auf die Statuten des Vereins blieb jedenfalls unverändert bis zum 31.12.2014; Bescheid der Vereinsbehörde vom 14.11.2014; § 16 Abs 1 und 2 der Vereinsstatuten, die mit Eingabe vom 10.11.2014 der Vereinsbehörde bekanntgegeben wurden).*

*Die Statuten, die im Streitzeitraum galten, entsprachen daher auch insoweit nicht dem § 39 Z 5 BAO und auch nicht dem § 41 Abs 2 BAO.*

*cc.) Schicksal des Vereinsvermögens für den Fall seiner Auflösung oder Aufhebung?*

*Dass das Vermögen des bf Vereins für den Fall seiner Auflösung oder Aufhebung, soweit es die Passiven übersteigen sollte, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden durfte, war in den Vereinsstatuten, die im Streitzeitraum galten, nicht vorgesehen. Eine Regelung in Bezug auf das Schicksal des Vereinsvermögens für den Fall der nicht freiwilligen Aufhebung des Vereins fehlte ebenso (E-Mail der Vereinsbehörde vom 19.1.2024 mit der Übermittlung der Statuten des bf Vereins Teil 1; Bescheid der Vereinsbehörde vom 14.12.2009; § 16 Abs 1 und 2 der Vereinsstatuten vom 30.11.2009 - diese Rechtslage in Bezug auf die Statuten des Vereins blieb jedenfalls unverändert bis zum 15.4.2015; Bescheid der Vereinsbehörde vom 14.11.2014; § 16 Abs 1 und 2 der insoweit identen Vereinsstatuten, die mit Eingabe vom 10.11.2014 der Vereinsbehörde bekanntgegeben wurden, und die bis 15.4.2015 unverändert blieben).*

*Die Statuten, die im Streitzeitraum galten, entsprachen daher auch insoweit nicht dem § 39 Z 5 BAO und auch nicht dem § 41 Abs 2 BAO.“*

Wie bereits festgehalten, erwuchs dieses Erkenntnis in Rechtskraft.

## **2. Beweiswürdigung**

Das Gericht gründet seine Entscheidung auf das erstattete Vorbringen der Verfahrensparteien sowie insbesondere auf die Erwägungen des BFG in seinem Erkenntnis vom 31.1.2024 zum Nichtvorliegen der Gemeinnützigkeit des Vereins.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16 lit c EStG 1988 ordnet an:

*„Von der Einkommensteuer befreit sind:*

*Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur) gewährt werden, in Höhe von bis zu 60 Euro pro Einsatztag, höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit. Die Steuerfreiheit steht nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß § 26 Z 4 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei ausgezahlt werden.“*

Maßgeblich für die Beurteilung der Steuerfreiheit von Reiseaufwandsentschädigungen ist u.a., ob deren Auszahlung an Sportler, Sportbetreuer oder Schiedsrichter von begünstigten Rechtsträgern iSv § 34ff BAO erfolgt ist. Nur wenn die Gemeinnützigkeit des Rechtsträgers (hier: Verein) im Sinne der steuerlichen Vorgaben vorliegt, kann die Reiseaufwandsentschädigung gemäß der genannten Bestimmung steuerfrei zur Auszahlung gelangen.

Die Beurteilung der Frage, ob dem auszahlenden Verein der Status der Gemeinnützigkeit zukommt, wurde in einem Verfahren, welches den Verein betraf, abschließend erledigt. Vom Verwaltungsgericht wurde festgestellt, dass die erforderlichen Kriterien (siehe Erwägungsteil des Erkenntnisses RV/4100540/2020, Pkt 2) im Beschwerdezeitraum eben nicht vorlagen. Das in dieser Sache ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes erwuchs in Rechtskraft.

Das erkennende Gericht sieht keine Veranlassung von der im Erkenntnis RV/4100540/2020 zum Ausdruck gebrachten Rechtsauffassung abzugehen und nunmehr in Bezug auf die bereits abgehandelten Zeiträume die Gemeinnützigkeit zu bejahen. Das Gericht brachte in seinem Erkenntnis vom 31.1.2024 in eindeutiger Weise jene Kriterien zum Ausdruck, die der Gemeinnützigkeit entgegenstehen. Diese Ansicht wird vom erkennenden Gericht in dieser Rechtssache ausdrücklich geteilt.

Damit ist das Schicksal der vorliegenden Beschwerde entschieden. Wenn eine Begünstigung des Rechtsträgers nach § 34 ff BAO nicht vorliegt, bleibt für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16 lit. c EStG 1988 kein Raum.

Der von der belangte Behörde im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen und nunmehr in Anfechtung stehende Einkommensteuerbescheid entspricht der Rechtslage.

### **Begründung nach § 25a VwGG**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Diese genannten Voraussetzungen für eine ordentliche Revision liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

