

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch die Treuratio Steuerberatungs-GmbH, über die Beschwerde vom 11. Dezember 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Z vom 1. Dezember 2015 betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2016 und Folgejahre zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Am 1. Dezember 2015 erließ das Finanzamt für die neu gegründete X-GmbH einen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2014, mit dem die Körperschaftsteuer mit 0,00 € festgesetzt wurde (Verlust aus Gewerbebetrieb von -5.604,36 €). Auf der Grundlage dieses Bescheides wurde mit gleichem Datum ein Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 und Folgejahre erlassen, mit dem die Vorauszahlungen mit 500,00 € festgesetzt wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (bzw. diesen vergleichbaren ausländischen Körperschaften) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5 % eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten sei. Abweichend davon betrage gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 die Mindeststeuer bei nach dem 30. Juni 2013 gegründeten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte

Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125,00 € und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250,00 €.

2. Gegen den Vorauszahlungsbescheid vom 1. Dezember 2015 erhob die Abgabepflichtige am 11. Dezember 2015 fristgerecht Beschwerde, mit der die Befreiung von der Körperschaftsteuer beantragt wurde. Bei der X-GmbH handle es sich um eine gemeinnützige GmbH, deren Tätigkeit (die ambulante Familien-, Kinder- und Jugendarbeit) alle Voraussetzungen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes erfülle. Es werde daher ein Absehen von der Körperschaftsteuerpflicht beantragt.

3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6. Juni 2016 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Aus dem vorgelegten Gesellschaftsvertrag sei nicht ersichtlich, dass die X-GmbH die Voraussetzungen für eine steuerliche Behandlung als gemeinnützig erfüllen würde. So fehle jegliche Beschreibung der Tätigkeiten, welche zur Verwirklichung des Zwecks der Gesellschaft ausgeübt werden sollen (§ 41 Abs. 1 BAO). Ebenso fehlten Angaben über die angestrebte Mittelaufbringung bzw. Finanzierung der Tätigkeit.

4. Am 13. Juni 2016 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Die Beschwerde ziele auf die Anerkennung des Betriebes der Abgabepflichtigen als unentbehrlichen Hilfsbetrieb zur Erreichung des gemeinnützigen Zweckes ab.

Die X-GmbH sei in der ambulanten Familien-, Kinder- und Jugendarbeit tätig, bei der Betätigung handle es sich um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb. Die X-GmbH biete eine umfassende sozialpädagogische Unterstützung für Familien und Alleinerziehende, die sich in sozialen Problemlagen befänden. Im Einzelnen gehe es um Partnerschaftsproblematik, Erziehungsprobleme, schwierige wirtschaftliche Situationen, Überforderungen alleinerziehender Elternteile, Arbeitslosigkeit, prekäre Wohnsituationen, psychische Krisen und schulische Probleme. Das multiprofessionelle, aus unterschiedlichen Kulturen stammende Team, bestehend aus ErziehungswissenschaftlerInnen, PsychologInnen, PsychotherapeutInnen, Lebens- und SozialberaterInnen, MediatorInnen und SozialpädagogInnen unterschiedlichen Alters, biete Hilfestellung bei der Lösung der geschilderten Probleme, bei der Bewältigung von Krisen und beim Aufbau von Ressourcen. Die betreuten Familien hätten die Möglichkeit, eigenes Verhalten zu reflektieren, Struktur und Halt zu erfahren, um neue Handlungsspielräume zu erarbeiten.

Im Einzelnen gehe es dabei um Stärkung und Förderung der Erziehungskompetenz der Eltern, um Hilfe bei der Alltagsbewältigung, Förderung der Entwicklung der Minderjährigen, Übernahme von Verantwortung zum Schutz des Kindes, um Information über mögliche therapeutische Programme, um ganzheitliche sozialpädagogische Hilfen und Erschließung von externen Hilfequellen zur Entlastung der Familiensituation und um sozialpädagogische Abklärung in Zusammenarbeit mit der/dem fallführenden SozialarbeiterIn der Kinder- und Jugendhilfe.

Um Hilfe und Unterstützung in Anspruch nehmen zu können, müsse von den hilfeschenden Personen Kontakt zur zuständigen Kinder- und Jugendhilfe aufgenommen werden. Der Auftrag erfolge somit ausschließlich über die Kinder- und Jugendhilfe des Landes Tirol. Die Finanzierung werde ausschließlich aus Mitteln des Landes (gemäß § 41 TKJHG und gemäß der Richtlinie des Landes Tirol zur Leistungsabgeltung der Familienbetreuung in Tirol) durchgeführt.

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Abgabepflichtigen sei in seiner Gesamtrichtung auf die Erfüllung des gemeinnützigen Zweckes, der ambulanten Familien-, Kinder- und Jugendarbeit, eingestellt. Der Betrieb sei im Gesellschaftsvertrag vorgesehen, sodass der betriebliche Bereich mit dem ideellen Bereich zusammenfalle. Die genannten Zwecke seien nur durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb trete nicht mit abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art in größerem Umfang in Wettbewerb, da gleichartig bzw. ähnlich umfassende Leistungen ausschließlich von gemeinnützigen Institutionen angeboten würden. Gemäß § 45 Abs. 2 BAO entfalle daher die Abgabepflicht.

Da der gemeinnützige Zweck der ambulanten Familien-, Kinder- und Jugendarbeit nur in Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes durchgeführt werden könne und alle Voraussetzungen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes vorlägen, werde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Körperschaftsteuer mit Null festzusetzen.

II. Sachverhalt

1. Die X-GmbH ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4. November 2014 samt Nachtrag vom 24. November 2014 gegründet und am 28. November 2014 im Firmenbuch unter FN abc eingetragen. Die Gesellschaft hat die Gründungsprivilegierung nach Maßgabe des § 10b GmbHG in Anspruch genommen. Die X-GmbH hat ihren Sitz in Gemeinde mit der Geschäftsanschrift Ort1, A-Straße, sie ist im Geschäftszweig „*ambulante Familien-, Kinder- und Jugendarbeit*“ tätig. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 35.000,00 €. Als Geschäftsführer sind AA, BB und CC seit dem 28. November 2014 für die X-GmbH gemeinsam vertretungsbefugt. Als Gesellschafter sind die drei Geschäftsführer sowie DD und EE mit einem Anteil von jeweils 20 % (geleistete gründungsprivilegierte Stammeinlage von jeweils 2.000,00 €) an der X-GmbH beteiligt.

2. Der Gesellschaftsvertrag vom 4. November 2014 samt Nachtrag vom 24. November 2014 hat folgenden Wortlaut:

„GESELLSCHAFTSVERTRAG

ERSTENS:

Herr AA, BA

Frau LSB EE, BA

Frau BB,

Frau CC und

Frau DD

errichten hiermit eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Firma der Gesellschaft lautet X-GmbH.

ZWEITENS:

Der Sitz der Gesellschaft ist in Ort1. Die Gesellschaft ist berechtigt, auch in anderen Orten Zweigniederlassungen zu errichten.

DRITTENS:

1) Die X-GmbH verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke.

Gegenstand und Zweck des Unternehmens ist die ambulante Familien-, Kinder- und Jugendarbeit.

2) Die Gesellschaftsmittel werden ausschließlich und unmittelbar für die Erfüllung des oben genannten Zweckes verwendet.

3) Die Tätigkeit der Gesellschaft ist nicht auf Gewinn gerichtet und ist daher selbstlos tätig.

VIERTENS:

1. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt EUR 35.000,-- (Euro fünfunddreißigtausend).

2. Das Stammkapital wird übernommen wie folgt:

a) von Herrn AA eine Stammeinlage in der Höhe von EUR 7.000,-- (Euro siebentausend)

b) von Frau EE eine Stammeinlage in der Höhe von EUR 7.000,-- (Euro siebentausend)

c) von Frau BB eine Stammeinlage in der Höhe von EUR 7.000,-- (Euro siebentausend)

d) von Frau CC eine Stammeinlage in der Höhe von EUR 7.000,-- (Euro siebentausend)

e) von Frau DD eine Stammeinlage in der Höhe von EUR 7.000,-- (Euro siebentausend)

Die Gesellschaft nimmt die Gründungsprivilegierung nach Maßgabe des § 10 b des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in Anspruch. Die Gesellschafter nehmen zur Kenntnis, dass die Gründungsprivilegierung spätestens 10 (zehn) Jahre nach der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch endet.

Die Höhe der gründungsprivilegierten Stammeinlage von

a) Herrn AA wird mit dem Betrag von € 2.000,-- (Euro zweitausend),

b) Frau EE wird mit dem Betrag von € 2.000,-- (Euro zweitausend),

c) Frau BB wird mit dem Betrag von € 2.000,-- (Euro zweitausend),

d) Frau CC wird mit dem Betrag von € 2.000,-- (Euro zweitausend),

e) Frau DD wird mit dem Betrag von € 2.000,-- (Euro zweitausend)

festgesetzt.

3. Die Gesellschafter sind verpflichtet, die gründungsprivilegierten Stammeinlagen binnen vierzehn Tagen ab heute je zur Gänze, spesen- und abzugsfrei, bar an die Gesellschaft zu leisten. Die Gesellschafter sind weiters verpflichtet, bei Ende der Gründungsprivilegierung, entsprechend dem Verhältnis der übernommenen Stammeinlagen, spesen- und abzugsfrei, bare Einzahlungen auf die Stammeinlagen auf einen Gesamtbetrag der geleisteten Stammeinlagen von € 17.500,-- (siebzehntausendfünfhundert Euro), unter Anrechnung der auf die gründungsprivilegierten Stammeinlagen geleisteten Einzahlungen von € 10.000,-- (zehntausend Euro), zu leisten.

Die restlichen Stammeinlagen sind nach Maßgabe von Gesetz sowie der hierüber zu fassenden Gesellschafterbeschlüsse an die Gesellschaft zu leisten.

4. Eine Nachschusspflicht ist nicht vereinbart.

FÜNFTENS:

1) Die Dauer der Gesellschaft ist nicht auf eine bestimmte Zeit beschränkt.

2) Das erste Geschäftsjahr beginnt mit der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch und endet am darauffolgenden 31. (einunddreißigsten) Dezember. Von da an entsprechen die Geschäftsjahre den Kalenderjahren.

SECHSTENS:

1) Die Organe der Gesellschaft sind die Geschäftsführer und die Generalversammlung.

2) Die Gesellschaft hat drei Geschäftsführer. Die Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer wird im jeweiligen Bestellungsbeschluss geregelt.

3) Die Firma der Gesellschaft wird derart gezeichnet, dass der Zeichnende dem Firmenwortlaut seine Unterschrift beisetzt. Prokuristen zeichnen mit einem die Prokura andeutenden Zusatz.

4) Die Geschäftsführung ist verpflichtet, die Zustimmung der Generalversammlung vor Handlungen, Geschäften oder Maßnahmen einzuholen, die über den Umfang des gewöhnlich laufenden Geschäftsbetriebs hinausgehen oder zu denen sich die Gesellschafter in einem Gesellschafterbeschluss die Zustimmung vorbehalten haben. Darüber hinaus ist die Geschäftsführung bei der Erfüllung ihrer Aufgaben an die Weisungen, die sie seitens der Gesellschafter durch Gesellschafterbeschlüsse erhält, gebunden.

SIEBTENS:

1) Die nach dem Gesetz und dem Gesellschaftervertrag den Gesellschaftern vorbehaltenen Beschlüsse werden in Generalversammlungen gefasst.

2) Die ordentliche Generalversammlung hat einmal im Jahr innerhalb der ersten acht Monate des Geschäftsjahres stattzufinden.

3) Die Generalversammlung kann durch jeden der Geschäftsführer und durch jeden der Gesellschafter einberufen werden; die Einberufung erfolgt durch eingeschriebene Briefe an sämtliche Gesellschafter an die jeweilige der Gesellschaft für Zustellungen maßgebliche Anschrift und hat die Tagesordnung zu enthalten. Zwischen Tag der Aufgabe und dem Tag der Versammlung muss ein Zeitraum von mindestens vierzehn Tagen liegen, wobei die Tage der Aufgabe der Einberufung zur Post und der Versammlung nicht mitgerechnet werden. Die Generalversammlung findet am Sitz der Gesellschaft statt.

4) Zur Beschlussfähigkeit einer Generalversammlung ist erforderlich, dass mehr als die Hälfte des Stammkapitals vertreten ist. Im Falle der Beschlussunfähigkeit einer Generalversammlung kann unter Hinweis auf die Tatsache eine zweite Generalversammlung mit der gleichen Tagesordnung einberufen werden, die ohne Rücksicht auf die Höhe des vertretenen Stammkapitals beschlussfähig ist; hierauf ist in der Einladung zu letzterer hinzuweisen.

5) Sämtliche Beschlüsse werden - soweit Gesetz und Gesellschaftsvertrag nicht ein höheres Mehrheitserfordernis vorsehen - durch einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst. Die schriftliche Beschlussfassung ist gem. § 34 GmbHG zulässig.

ACHTENS:

1) Der Jahresabschluss samt allfälligen Lagebericht ist von der Geschäftsführung unter Beobachtung der gesetzlichen Bestimmungen aufzustellen.

2) Die Verwendung eines etwaigen Bilanzgewinns bleibt einer besonderen Beschlussfassung der Gesellschafter von Jahr zu Jahr vorbehalten. Eine Ausschüttung des Bilanzgewinns ist jedoch untersagt.

NEUNTENS:

1) Die Geschäftsanteile sind vererblich und mit der Einschränkung der nachfolgenden Absätze teilbar und übertragbar, aber nicht verpfändbar.

2) Unbeschadet der freien Vererblichkeit der Geschäftsanteile bedarf die Teilung von Geschäftsanteilen verstorbener Gesellschafter unter deren Erben und sonstigen Rechtsnachfolger der Zustimmung der Generalversammlung. In Ermangelung einer solchen Zustimmung können mehrere Erben beziehungsweise Rechtsnachfolger ihre Rechte aus dem Geschäftsanteil nur gemeinschaftlich ausüben. Für Leistungen, welche auf den Geschäftsanteil zu bewirken sind, haften sie zur ungeteilten Hand.

3) Im Falle des Ablebens eines Gesellschafters steht den übrigen Gesellschaftern am Geschäftsanteil des Verstorbenen ein anteiliges Aufgriffsrecht so zu, dass sie berechtigt sind, den Geschäftsanteil des Verstorbenen und zwar untereinander im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile zu übernehmen, und ist der Abtretungsverpflichtete verpflichtet, den betreffenden Geschäftsanteil an die Übernahmsberechtigten abzutreten. Das Aufgriffsrecht erlischt, wenn es nicht binnen sechs Monaten - gerechnet ab Kenntnisnahme des Todesfalles - ausgeübt wird.

4) Die Verlassenschaft nach dem verstorbenen Gesellschafter beziehungsweise seine Erben und sonstigen Rechtsnachfolger haben diesfalls einen Anspruch auf Abfindung maximal in Höhe der vom verstorbenen Gesellschafter geleisteten Einlage.

5) Die Abtretung von Geschäftsanteilen oder Teilen von Geschäftsanteilen, sei es an Mitgesellschafter oder an Personen, die noch nicht Gesellschafter der Gesellschaft sind, ist nur mit ausdrücklicher Zustimmung der Generalversammlung zulässig, wofür es einer einstimmigen Beschlussfassung bedarf.

6) Im Falle einer beabsichtigten gänzlichen oder teilweisen Abtretung eines Gesellschaftsanteils steht den übrigen Gesellschaftern überdies diesbezüglich ein Aufgriffsrecht im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile zu. Jeder Gesellschafter ist daher verpflichtet, im Falle einer beabsichtigten Abtretung seines Geschäftsanteils oder eines Teiles davon, diesen Abtretungsgegenstand den übrigen Gesellschaftern mittels eingeschriebenen Briefes anzubieten. Den übrigen Gesellschaftern steht für die Annahme des Angebotes eine Frist von dreißig Tagen zu. Macht ein Gesellschafter von seinem Aufgriffsrecht keinen Gebrauch, wächst dasselbe den übrigen aufgriffswilligen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile zu. Macht keiner der übrigen Gesellschafter von seinem Aufgriffsrecht Gebrauch und liegt die Zustimmung der Generalversammlung gem. Absatz 2) vor, so kann der abtretungswillige Gesellschafter den angebotenen Abtretungsgegenstand binnen eines Monats nach Ablauf der dreißigtägigen Überlegungsfrist an den bekannt gegebenen Übernehmer abtreten.

7) Der Abtretungspreis darf jedoch in keinem Falle die geleisteten Einlagen übersteigen.

ZEHNTENS:

1) Die Gesellschaft kann von jedem Gesellschafter zum Ende eines Geschäftsjahres aufgekündigt werden. Die Kündigung ist an die anderen Gesellschafter bei Einhalten einer Kündigungsfrist von sechs Monaten an deren zuletzt bekannt gegebenen Anschrift mittels Einschreibbrief zuzustellen. Die Kündigung führt nicht zur Auflösung der Gesellschaft, wenn die übrigen Gesellschafter erklären, die Gesellschaft fortzusetzen, sofern sie den Geschäftsanteil des kündigenden Gesellschafters im Verhältnis ihrer übernommenen Stammeinlagen übernehmen. Lehnt ein Gesellschafter die Übernahme ab, sind die übrigen Gesellschafter zur Übernahme des ganzen Anteils im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile berechtigt.

2) Im Falle der Liquidation der Gesellschaft ist in Ermangelung eines anders lautenden Beschlusses der Gesellschafter der zuletzt bestellte Geschäftsführer Liquidator.

3) Bei Auflösung oder Liquidation der Gesellschaft oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Zwecks, ist das verbleibende Gesellschaftsvermögen ausschließlich für gemeinnützige Zwecke zu verwenden.

ELFTENS:

Die mit der Errichtung und Registrierung dieser Gesellschaft verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren werden mit dem Höchstbetrag von EUR 2.000,-- (Euro zweitausend) festgesetzt und von der Gesellschaft getragen.

ZWÖLFTENS:

Soweit sich aus diesem Gesellschaftsvertrag nicht anderes ergibt, gelten für die Gesellschaft subsidiär die Bestimmungen des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der jeweils geltenden Fassung.

DREIZEHNTENS:

Frau EE, Herr AA, Frau CC und Frau DD bevollmächtigen Frau BB, geboren am TagX, allfällige vom Firmenbuchgericht für die Eintragung der Gesellschaft erforderliche Änderungen des Gesellschaftsvertrages vorzunehmen und Nachträge in Notariatsaktform zu unterfertigen.“

3. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 9. Juni 2017 wurde der Gesellschaftsvertrag vom 4. November 2014 (samt Nachtrag vom 24. November 2014) in Punkt „**DRITTENS**“ wie folgt geändert:

„1. Die Gesellschaft verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke. Gegenstand und Zweck des Unternehmens ist die ambulante Familien-, Kinder- und Jugendarbeit.

Im Einzelnen geht es dabei um Stärkung und der Erziehungskompetenz der Eltern, der Hilfe bei der Alltagsbewältigung, der Förderung der Entwicklung der Minderjährigen, der Übernahme von Verantwortung zum Schutz des Kindes, um Information über mögliche therapeutische Programme, um ganzheitliche sozialpädagogische Hilfen und Erschließung von externen Hilfequellen zur Entlastung der Familiensituation und um sozialpädagogische Abklärung in Zusammenarbeit mit der/dem fallführenden SozialarbeiterIn der Kinder- und Jugendhilfe.

Um Hilfe und Unterstützung in Anspruch nehmen zu können, muss von den hilfesuchenden Personen Kontakt zur zuständigen Kinder- und Jugendhilfe aufgenommen werden.

Der Auftrag erfolgt somit ausschließlich über die Kinder- und Jugendhilfe des Landes Tirol.

2. Die Gesellschaftsmittel werden ausschließlich und unmittelbar für die Erfüllung des oben genannten Zweckes verwendet.

Die Finanzierung wird ausschließlich aus Mitteln des Landes Tirol (gemäß § 41 TKJHG und gemäß der Richtlinie des Landes Tirol zur Leistungsabgeltung der Familienbetreuung in Tirol) durchgeführt.

3. Die Tätigkeit der Gesellschaft ist nicht auf Gewinn gerichtet und ist daher selbstlos tätig.“

4. Die X-GmbH ist - dem Beschwerdevorbringen zufolge - in der ambulanten Familien-, Kinder- und Jugendarbeit tätig. Sie bietet eine umfassende sozialpädagogische

Unterstützung für Familien und Alleinerziehende, die sich in sozialen Problemlagen befinden. Im Einzelnen geht es um Partnerschaftsproblematik, Erziehungsprobleme, schwierige wirtschaftliche Situationen, Überforderungen alleinerziehender Elternteile, Arbeitslosigkeit, prekäre Wohnsituationen, psychische Krisen und schulische Probleme. Das multiprofessionelle, aus unterschiedlichen Kulturen stammende Team, bestehend aus ErziehungswissenschaftlerInnen, PsychologInnen, PsychotherapeutInnen, Lebens- und SozialberaterInnen, MediatorInnen und SozialpädagogInnen unterschiedlichen Alters, bietet Hilfestellung bei der Lösung der geschilderten Probleme, bei der Bewältigung von Krisen und beim Aufbau von Ressourcen. Die betreuten Familien haben die Möglichkeit, eigenes Verhalten zu reflektieren, Struktur und Halt zu erfahren, um neue Handlungsspielräume zu erarbeiten.

5. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus dem Gesellschaftsvertrag vom 4. November 2014 (samt Nachtrag vom 24. November 2014 und Änderung vom 9. Juni 2017) sowie dem Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Streit besteht nun darüber, ob der X-GmbH eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke zukommt.

III. Rechtslage

1. Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes:

Gemäß § 1 Abs. 1 KStG 1988 sind nur Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig.

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Als Körperschaften gelten:

1. Juristische Personen des privaten Rechts.
2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).
3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 beschränkt steuerpflichtig. Dies gilt auch für den Fall einer umfassenden Befreiung.

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

Gemäß § 24 Abs. 4 KStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, gilt für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften Folgendes:

„1. Es ist für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5 % eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 7 des Aktiengesetzes 1965, § 6 des GmbH-Gesetzes und Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1) zu entrichten. Fehlt bei ausländischen Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als die gesetzliche Mindesthöhe nach § 6 des GmbH-Gesetzes, ist § 6 des GmbH-Gesetzes maßgebend. Ändert sich die für die Mindeststeuer maßgebliche Rechtsform während eines Kalendervierteljahres, ist dafür die am Beginn des Kalendervierteljahres bestehende Rechtsform maßgeblich.

2. Abweichend von Z 1 beträgt die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für jedes volle Kalendervierteljahr 1.363 Euro.

3. Abweichend von Z 1 und 2 beträgt die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit beschränkter Haftung in den ersten fünf Jahren ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 Euro und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 Euro.

4. Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.“

§ 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 trat mit 1. März 2014 in Kraft und ist auf nach dem 30. Juni 2013 gegründete unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit beschränkter Haftung anzuwenden (§ 26c Z 51 KStG 1988).

2. Bestimmungen der Bundesabgabenordnung:

Gemäß § 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.

Gemäß § 35 Abs. 1 BAO sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Gemäß § 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.

Gemäß § 39 BAO liegt ausschließliche Förderung vor, wenn folgende 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.

§ 41 BAO hat folgenden Wortlaut:

„(1) Die Satzung der Körperschaft muss 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.

(2) 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.

(3) Wird eine Satzungsbestimmung, die eine Voraussetzung der Abgabenbegünstigung betrifft, nachträglich geändert, ergänzt, eingefügt oder aufgehoben, so hat dies die Körperschaft binnen einem Monat jenem Finanzamt bekanntzugeben, das für die Festsetzung der Umsatzsteuer der Körperschaft zuständig ist oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaft wäre.“

Gemäß § 43 BAO müssen die Satzung (§ 41 BAO) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42 BAO), 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.

IV. Erwägungen

1. § 41 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass der Gesellschaftsvertrag der X-GmbH, der eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke zukommen soll, neben dem Ausschluss des Gewinnstrebens eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben muss (vgl. auch VwGH 30.4.1999, 98/16/0317). Außerdem müssen die Zwecke und die Art ihrer Verwirklichung, dh. die ideellen und materiellen Mittel, so genau bezeichnet werden, dass allein aufgrund einer Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen gegeben sind (Grundsatz der „*formellen Satzungsmaßigkeit*“; vgl. Renner in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 27. Lfg (November 2015) zu § 5 Z 6 KStG, Rz 362/1, mwN). Insoweit bestehende Unklarheiten gehen zu Lasten dessen, der sich auf die Steuerbegünstigung beruft (BFG 23.3.2015, RV/7103228/2012, nv). Nicht in der Rechtsgrundlage verankerte Betätigungen (ideeller und materieller Natur) führen selbst dann zum Verlust von Begünstigungen, wenn sie einen an sich begünstigten Zweck darstellen (UFS 27.1.2011, RV/0767-L/08).

Eine weite Umschreibung der eingesetzten Mittel macht es unmöglich, aus der Darstellung der Satzungszwecke und der Art ihrer Verwirklichung ein abstraktes normatives Bild des Zwecks der Körperschaft und der Mittel zur Zweckverwirklichung zu gewinnen und dies mit dem konkreten Wirken der Körperschaft zu vergleichen (BFG 14.4.2014, RV/5100915/2011).

2. Der Gesellschaftsvertrag vom 4. November 2014 (samt Nachtrag vom 24. November 2014) entspricht nicht den dargestellten Anforderungen. Es wurden zwar Gegenstand und Zweck des Unternehmens genannt („*die ambulante Familien-, Kinder- und Jugendarbeit*“), diese von der X-GmbH - ausschließlich und unmittelbar - verfolgte Betätigung wurde aber nicht umschrieben. Somit fehlt eine Beschreibung der Tätigkeiten, die zur Verwirklichung des Gesellschaftszweckes ausgeübt werden sollen.

Eine Darstellung der zur Zweckverwirklichung eingesetzten (ideellen und materiellen) Mittel fehlt zur Gänze. Damit ist dem Gesellschaftsvertrag zufolge nicht ersichtlich, wie die erforderlichen Mittel aufgebracht bzw. die Tätigkeit der Gesellschaft finanziert werden soll.

3. Liegen Mängel der Rechtsgrundlage vor, sind die abgabenrechtlichen Begünstigungen alleine schon aus diesem Grund grundsätzlich zu versagen (VwGH-Beschluss 1.9.2015, 2012/15/0128, nv, mwN). 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 (siehe explizit § 43 Abs. 1 BAO; vgl. auch VwGH 29.7.2010, 2007/15/0137; vgl. auch *Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 27. Lfg (November 2015) zu § 5 Z 6 KStG, Rz 117, mwN). Aus der mit Generalversammlungsbeschluss vom 9. Juni 2017 erfolgten Änderung des Gesellschaftsvertrages in Punkt „*DRITTENS*“ lässt sich daher - ungeachtet des Inhaltes der Änderung - für die Beschwerdeführerin für das gegenständliche Streitjahr 2016 nichts gewinnen.

Entspricht bereits die Rechtsgrundlage nicht den Formerfordernissen der BAO, erübrigt sich nach der ständigen Rechtsprechung eine Befassung mit der Frage, ob die tatsächliche Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar auf begünstigte Zwecke ausgerichtet war (VwGH 20.11.1978, 2409/77; VwGH 14.9.1994, 93/13/0203; VwGH 20.7.1999, 99/13/0078; UFS 17.6.2013, RV/0743-W/08, nv; BFG 14.4.2014, RV/5100915/2011).

4. Nach Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. VereinsR 2001 Rz 111) bestehen „*keine Bedenken*“, die abgabenrechtlichen Begünstigungen trotz mangelhafter Rechtsgrundlage auf Antrag der Körperschaft in gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Sachbescheiden unter bestimmten Voraussetzungen zu gewähren.

Die Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR 2001) des Bundesministeriums für Finanzen stellen mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt lediglich einen Auslegungsbehelf zur Besteuerung von Vereinen (Körperschaften) dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Abgesehen davon, dass das Bundesfinanzgericht somit nicht daran gebunden ist, findet diese Berücksichtigungsmöglichkeit abgabenrechtlicher Begünstigungen in der Judikatur keine Deckung (vgl. etwa die bei *Baldauf* in *Baldauf/Renner/Wakounig* (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine, 10. Auflage, Wien 2011, Tz 246, hinsichtlich mangelhafter Auflösungsbestimmungen angeführten VwGH-Erkenntnisse; UFS 23.5.2007, RV/1221-W/05; zuletzt VwGH 25.7.2013, 2010/15/0082, wonach Satzungsänderungen mit Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 29.7.2010, 2007/15/0137, keine Rückwirkung zukommt; BFG 14.4.2014, RV/5100915/2011; BFG 4.3.2015, RV/7101339/2011).

5. Der X-GmbH kommt somit eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke im Streitjahr 2016 allein wegen mangelhafter Rechtsgrundlage nicht zu. Die Befreiung von der unbeschränkten

Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 kann von ihr nicht in Anspruch genommen werden, da die entsprechenden Voraussetzungen im Streitjahr 2016 nicht bestanden haben. Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 und Folgejahre wurden vom Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 mit 500,00 € festgesetzt.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Es ergibt sich bereits aus dem Gesetz (§ 41 Abs. 1 BAO), dass der Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben muss (zum Verständnis des § 41 Abs. 1 BAO siehe auch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Ob der gegenständliche Gesellschaftsvertrag diesen Anforderungen genügt, ist keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und somit des Sachverhaltes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 4. September 2017