

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Verein Bf., Anschrift, vertreten durch Mag. Rainer Hack, Kirchholz 11/7, 7311 Gemeinde-A, über die Beschwerde vom 09.05.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 14.04.2016, betreffend Körperschaftsteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit e-mail vom 24.6.2015 wurde die belangte Behörde (FA) von der Wirtschaftskammer Burgenland informiert, dass der Verein Bf. in der Zeit von 3.5.2015 bis 5.7.2015 einen "Heurigen" veranstalte ohne über die erforderliche Gewerbeberechtigung zu verfügen. Das Vorliegen der Gemeinnützigkeit des Vereins scheine nicht gegeben.

Mit Vorhalt vom 16.9.2015 ersuchte das FA den Obmann der Bf. um Abgabe von Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2012-2014, Vorlage der Statuten, Kassenbericht, die Beantwortung der Frage welche Veranstaltungen der Verein in den Jahren 2012-2014 durchgeführt habe und zwecks steuerlicher Beurteilung um Vorlage einer eigenen Abrechnung für jede Veranstaltung.

Mit Schreiben vom 15.10.2015 übermittelte die Bf. die Statuten des Vereins, teilte mit dass der Verein erst am 3.6.2014 gegründet worden sei und es daher für die Jahre 2012 und 2013 keine Umsatzsteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht geben könne.

Von 11.7.2014 bis 13.7.2014 sei ein Heuriger veranstaltet worden, der Gewinn aus dieser Veranstaltung betrage € 4.237,40 die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sei als Beilage angeschlossen. Weitere Veranstaltungen habe es 2014 nicht gegeben. Da der Gewinn der Veranstaltung unter der Freigrenze von € 10.000 liege bestünde keine Steuerpflicht sofern es sich um einen gemeinnützigen Verein handle. Zur Gemeinnützigkeit des Vereins wird wörtlich ausgeführt:

*Gem. § 5 Z 12 KStG sind von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts befreit (neben anderen Kriterien),*

*sofern diese zur materiellen Förderung eines bestimmten Zweckes im Sinne der §§ 35, 37 und 38 der Bundesabgabenordnung abgehalten werden. Gem. § 35 (2) der BAO zählt der Natur- und Tierschutz zu den gemeinnützigen Zwecken.*

*Zunächst ist einmal festzuhalten, dass jeder Waldeigentümer gesetzlich verpflichtet ist, für einen artenreichen, gesunden und dem Lebensraum angepassten Wildbestand zu sorgen. Sofern er diese Aufgabe nicht selbst erfüllen kann, muss er Dritte (eventuell Berufsjäger) dafür beauftragen und bezahlen. Häufig gründen sich jedoch für die Waldeigentümer Jagdgesellschaften, die diese Aufgabe übernehmen. Die Jagd ist in Landesgesetzen geregelt, z.B. besagt § 4 (3) des burgenländischen Jagdgesetzes 2004, dass die Hege die Pflicht umfasst, das Wild zu betreuen sowie seine Lebensgrundlagen zu sichern, etwa durch Schaffung von Daueräusungsflächen, Deckungsflächen, Verbissgehölzen, Hecken, Remisen.*

*Da eine Aufzählung aller Gesetzesstellen den Rahmen dieser Beantwortung überschreiten würde, übermitte ich als Beilage 2 Artikel, aus denen die Gemeinnützigkeit (Natur- und Tierschutz) hervorgehen sollte.*

*Neben dem Gewinn aus dem Heurigen wurden vom Verein Bf. im Jahr 2014 noch weitere Einnahmen in Höhe von 790,00 € von diversen Gönner realisiert.*

*Mit den Einnahmen aus dem Heurigen wurden Äcker von Landwirten um € 210,- gepachtet (LW1 € 50,-, LW2 € 50,-, LW3 € 50,- und LW4 € 60,-, die Pacht wurde an alle Verpächter am 12.11.2014 bezahlt), die als Wildäcker (Wohlfühllosen für das Wild) von den Vereinsmitgliedern mit Hilfe von Landwirten gepflegt werden. Die von den Landwirten im Jahr 2014 erbrachten Leistungen wurden gemeinsam mit den Anfang 2015 erbrachten Leistungen im Jahr 2015 verrechnet, zusätzlich entstanden die Ausgaben für Spritzmittel, Saatgut, etc. zwangsläufig erst Anfang des Jahres 2015.*

*Somit hatte der Verein zum 31.12.2014 ein Barvermögen in Höhe von € 4.817,40 (€ 4.237,40 + € 790,- - € 210,-).*

*Im ersten Halbjahr 2015 fielen für die Wildäcker Ausgaben in Höhe von € 2.270,- an (Kunstdünger € 300,-, Saatgut für Mais und Hafer € 420,-, Spritzmittel € 220,-, Bearbeitungen der Landwirte € 1.270,-). Der Gewinn aus dem Heurigen wird somit ausschließlich für die in den Statuten festgeschriebenen Vereinszwecken verwendet.*

*Da es sich beim Verein Bf. um einen gemeinnützigen Verein handelt, gibt es auch für das Jahr 2014 weder eine Umsatz- noch eine Körperschaftsteuerpflicht (Anmerkung: als gemeinnütziger Verein könnten vom Umsatz noch 20% pauschal als Aufwand für die unentgeltliche Arbeit der Vereinsmitglieder angesetzt werden).*

Anlässlich einer Besprechung am 11.10.2016 führten die Vertreter der Bf weiters aus, dass der Verein Tätigkeiten ausübe, die über die Pflichten einer Jagdgesellschaft hinausgehen würden. Unterlagen dazu würden nachgereicht werden.

Mit Schreiben vom 20.12.2016 übermittelte die Bf. die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2015, die Abrechnung Heuriger 2015, ein Schreiben der Marktgemeinde Gemeinde-A,

einen Lageplan Gemeinde-A, Unterlagen zu einem geplanten Projekt 2017 sowie den Tätigkeitsbericht 2015.

Zur Abgrenzung der Jagdgenossenschaft Gemeinde-A und Verein Bf. (Bf.) werde auf § 4 des burgenländischen Jagdgesetzes verwiesen, aus denen die Pflichten von Jagdbetrieben ersichtlich seien. Die Pachtung von eigenen Grundstücken und die Pflege dieser Wildäcker gehöre nicht zu diesen Pflichten. Die Jagdgenossenschaft Gemeinde-A könne mit ihren zwölf Jagdpächtern, die hohe Beiträge zur Finanzierung leisten müssten, nur die gesetzlichen Pflichten erfüllen. Ziel der Bf. sei daher, freiwillige Mitglieder zu gewinnen, die durch ehrenamtliche Arbeit zusätzlich Aufgaben erledigen würden (Vereinszweck). Die Pachtung und Pflege von Wildäckern und somit die Schaffung von Wohlfühl-Oasen für das Wild sei die erste realisierte Maßnahme.

Neben der Erzielung eines Gewinns sei der Hauptgrund des Heurigen, der Bevölkerung den Sinn und Zweck des Vereins nahezubringen, was aufgrund der steigenden Mitgliederzahl auch gelinge. Naturnahe Flächen sinnvoll zu nutzen sei als nächster Schritt geplant (Projekt 2017).

Die Tätigkeit der Bf. bestünde ausschließlich in Maßnahmen zur Erhaltung und Pflege der Tierwelt.

Am 14.4.2016 erließ das FA den Körperschaftsteuerbescheid 2014 unter Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 1.394,60 €. Dementsprechend wurde die Körperschaftsteuer (KöSt) mit 349,00 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt:

*Ein Freibetrag für begünstigte Zwecke gem. § 23 Abs. 1 steht Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 (KStG 1988) zu. Dies sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 (KStG 1988), die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen.*

*Beim Verein Bf. liegt jedoch keine Gemeinnützigkeit vor, der Freibetrag gem. § 23 Abs. 1 (KStG 1988) konnte daher nicht gewährt werden.*

In der fristgerecht eingebrochenen Beschwerde wird eingewendet, dass aus den Statuten des Vereins hervorgehe, dass der Vereinszweck die Bewahrung eines artenreichen, gesunden und dem Lebensraum angepassten Wildbestandes sowie die Erhaltung des standesspezifischen Pflanzen- und Tierwelt als Kulturgut für die Nachwelt sei. Die erforderlichen materiellen Mitteln sollten neben Spenden auch durch Veranstaltungen aufgebracht werden. Die Durchführung des Heurigen dessen Überschuss für die Pachtung und Pflege von Wildäckern verwendet worden sei, sei somit jedenfalls statutenkonform.

Lediglich klärungsbedürftig sei die Frage der Gemeinnützigkeit. Diesbezüglich sei auf den Weltkongress der internationalen Naturschutzorganisation IUCN im Oktober 2000 in Amman zu verweisen. Dort sei eine Grundsatzerklärung zur nachhaltigen Nutzung wild lebender Ressourcen beschlossen worden. Wenn sich die oberste Naturschutzorganisation mit dem Wild beschäftige, sei daraus ersichtlich, dass diese zur Erhaltung der Natur diene. Es müsse daher unbestritten sein, dass dies für die Pachtung und Pflege von Wildäckern die naturlässige Gebiete für das Wild schaffen und zusätzlich für eine artenreiche Pflanzen und Tierwelt sorgen würden zutreffe. Laut Rz 64 der Vereinsrichtlinien 2001 sei die Pflege der Natur und Landschaftsschutz begünstigt.

Ebenso können die Förderung des Umweltschutzes als gemeinnützig angesehen werden (Rz 77 der Vereinsrichtlinien 2001). Weiters verweist die Begründung der Beschwerde auf Rz 13 zu § 35 des BAO-Kommentar (Ritz).

In der abweisenden Beschwerde Vorentscheidung (BVE) vom 18.1.2017 führt das Finanzamt wörtlich aus:

*Der Verein „Bf.“ bezweckt die Förderung der Jagd in Gemeinde-A, die Bewahrung eines artenreichen gesunden und dem Lebensraum angepassten Wildbestandes, die Erhaltung der standortspezifischen Pflanzen- und Tierwelt als Kulturgut für die Nachwelt, Unterstützung der Jäger bei der im Auftrag des Gesetzgebers übernommenen Aufgaben im Natur-, Umwelt- und Artenschutz, Förderung der Zusammenarbeit der Jagd (sic!) mit anderen Vereinen, Institutionen und öffentlichen Körperschaften.*

*Laut der bei der persönlichen Vorsprache abverlangten am 11.10.2016 nachgereichten 2 Aufstellung hat der Verein im Jahr 2015 (für 2014 liegt eine solche Aufstellung nicht vor) folgende Tätigkeiten ausgeübt:*

*Feuerschneisen freischneiden, Wildäcker grubbern, Feuerschneisen grubbern, Wildäcker eggen und anbauen, Feuerschneisen eggen und anbauen, Wegeränder nach Graderarbeiten mit Kleemischung einsäen, Rückewege nach erfolgter Holzabfuhr eggen und einsäen, Durchführung inklusive Vorbereitung und Abbauarbeiten des Heurigen, Mähen der Wildäcker, Mulchen der Grünbegleitstreifen der Forststraßen, Mähen der Feuerschneisen, Mulchen und pflügen der Wildäcker.*

*Die Tätigkeiten ohne Berücksichtigung des Heurigen schlügen sich auf der Ausgabenseite des Vereins mit 1.000 € zu Buche (wobei das Finanzamt davon ausgeht, dass es sich wegen des gerundeten Betrages um einen geschätzten Betrag handelt) sowie um 2.485 € für Fremdleistungen an Landwirte, an die diese Tätigkeiten weitergegeben wurden.*

*Der Verein hat ca. 50 aktive Mitglieder. Alle Jagdgesellschafter (in etwa 15) sind Mitglieder des Vereins.*

*Gemäß § 35 Abs. 1 BAO sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Diese Förderung liegt nach Abs. 2 nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt u.a. 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, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Naturschutzes sowie der Heimatkunde und - pflege.*

*Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht vor, wenn der satzungsmäßige Zweck des Rechtsträgers auf die Unterhaltung und die Geselligkeit gerichtet ist, außer es sind diese Zwecke nur völlig untergeordnet.*

*Die Förderung der Jagd in Gemeinde-A kann nicht als gemeinnützig angesehen werden.*

*Eine Körperschaft muss somit - um in den Genuss abgabenrechtlicher Begünstigungen zu kommen - bestimmte Förderziele verfolgen, wobei § 35 Abs. 2 BAO diese Ziele - durch Anführung bestimmter Tatbestandsmerkmale - zunächst allgemein und sodann demonstrativ umschreibt (Baldauf, a.a.O., 65 mit Verweis auf VwGH 20.2.1996, 93/13/0210). Allgemein ist insoweit die "Förderung des Gemeinwohls" erforderlich, die in den im Gesetz angeführten vier Bereichen zu erfolgen hat.*

*Verfolgt ein Rechtsträger neben begünstigten auch nichtbegünstigte Zwecke (darunter sind auch eigennützige Zwecke zu verstehen), ist er von abgabenrechtlichen Begünstigungen ausgeschlossen, es sei denn, die nicht begünstigten Zwecke sind als völlig untergeordnet (§ 39 Z 1 BAO) anzusehen.*

*Die tatsächliche Geschäftsführung des Rechtsträgers muss in der Rechtsgrundlage Deckung finden und der ausschließlichen und unmittelbaren Verwirklichung der begünstigten Zwecke dienen.*

*Gem. § 4 Jagdgesetz Burgenland ist die Jagd weidgerecht unter Beachtung der Grundsätze eines geordneten Jagdbetriebes auszuüben. Dabei sind auch die Interessen des Naturschutzes wahrzunehmen. Natur- und Landschaftsschutz dienen dem Schutz und der nachhaltigen Nutzung der Landschaft einschließlich ihrer Tier- und Pflanzenwelt (biologische Vielfalt) als Lebensgrundlage für den Menschen. Die Schutzmaßnahmen beschränken sich nicht nur auf Naturlandschaften oder ausgewählte Bereiche unserer Kulturlandschaft. Ziel ist der ganzheitliche Schutz von Natur und Landschaft durch ihre Pflege, Entwicklung und Nutzung. Die ökologischen, sozialen und ökonomischen Prinzipien der Nachhaltigkeit sollen umgesetzt werden. Die jagdliche, nachhaltige Nutzung schließt die Verantwortung für die gesamte freilebende Tier- und Pflanzenwelt ein. Die Jagd mit ihrer Hegepflicht dient dem Biotop- und Artenschutz insgesamt und ist damit eine Form des Naturschutzes.*

*Im gegenständlichen Fall kommt das Finanzamt zur Entscheidung, dass die Aktivitäten des Vereins, die als gemeinnützig angesehen werden können (Naturschutzmaßnahmen), von untergeordneter Bedeutung sind. Es handelt sich dabei um Tätigkeiten, die entweder zu den Pflichten der Jagdgesellschaft gehören und an den Verein ausgelagert wurden oder die normale Arbeiten in der Landwirtschaft (Grundeigentümer) sind.*

*Das möglicherweise im Jahr 2017 beginnende Projekt für über die Pflichten der Jagdgesellschaft hinausgehende Naturschutzmaßnahmen kann bei der Beurteilung des Veranlagungsjahres 2014 nicht berücksichtigt werden.*

Mit Schriftsatz vom 21.2.2017 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG).

Strittig ist die Frage ob die Bf. als gemeinnütziger Verein angesehen werden kann, welchem der Freibetrag des § 23 Abs. 1 KStG von jährlich 10.000 € zukommt.

Der vom FA in der BVE festgestellte Sachverhalt ergibt sich grundsätzlich unstrittig aus dem Akteninhalt und dem Vorbringen der Bf und wird der Entscheidung zugrunde

gelegt. Ergänzend wird festgestellt, dass die Bf. nicht selbst die Jagd ausübt, sondern lediglich Tätigkeiten ausübt, die eng mit der Wildhege verbunden sind. Diese Tätigkeiten werden von der Gemeinde Gemeinde-A positiv wahrgenommen, wie der Bestätigung des Bürgermeisters vom 15.12.2016 entnommen werden kann (in welcher zT § 2 der Statuten der Bf. wörtlich wiedergegeben werden).

Der Vereinsname lässt den Hauptzweck des Vereins - nämlich Förderung der Jagd in Gemeinde-A - deutlich zu Tage treten. Dass neben der Jagdförderung auch andere Zwecke erfolgt werden ist aus § 2 der Vereinstatuten (wie in der BVE zitiert) ersichtlich.

Da für 2014 keine Darstellung der ausgeführten Tätigkeiten vorgelegt wurde, wird davon ausgegangen, dass gegenüber 2015 keine Änderungen eingetreten sind. Die tatsächlich ausgeführten Tätigkeiten (siehe Feststellungen in der BVE) sind Tätigkeiten, die mit der Wildhege und der Ausübung der Jagd unter optimalen Bedingungen verbunden sind, bzw. Aufgaben von Waldeigentümern umfassen.

Hier fallen vor allem die Pflege der Feuerschneisen bzw. jagdliche Optimierung durch Anbau von Klee zur Wildbeäsung als tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten des Vereins ins Auge. Den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend, finden sich im Randbereich der besäten Feuerschneisen im Regelfall Hochstände, welche der Bejagung des Wildes während der Beäsung dienen. Somit stellt das Freihalten der Feuerschneisen als Sicht- und Schusslinien und die Bepflanzung mit Wildfutterpflanzen einen enge Verbindung zur und den hauptsächlichen Zweck der Bejagung dar. Der mit diesem Hauptzweck verbundene Schutzcharakter für Natur und Allgemeinheit ist iZm mit diesen Arbeiten von untergeordneter Bedeutung.

Auch hinsichtlich der Anlage und Bearbeitung der Wildäcker entspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass diese hauptsächlich dafür angelegt werden um einerseits dem Wild ausreichend Futter zu bieten, andererseits aber auch Abschlussmöglichkeiten auf freiem Feld zu schaffen. Auch hier finden sich üblicherweise am Rande der Felder in Waldnähe entsprechende Hochstände. Dass durch die Anlage von Wildäckern der Wildverbiss bzw. Wildschäden im Kulturgebiet vermindert wird, ist dabei ein Nebeneffekt, welcher aber im Verhältnis zum Hauptzweck - nämlich der Förderung der Jagdausübung - als völlig untergeordnet anzusehen ist.

Neben diesen Tätigkeiten veranstaltete die Bf. den streitgegenständlichen Heurigen dessen Hauptzweck die Mittelaufbringung für Saatmaterial und Pachtkosten der Wildäcker ist. Wie den Ausführungen der Bf. zu entnehmen ist, ist ein weiterer Zweck dieser Veranstaltung die Mitgliederwerbung. In welchem Umfang das gelingt lässt sich dem Vorbringen nicht entnehmen. Da die Mitgliederzahl des Vereins keine wesentlichen Steigerungen nach dem Heurigen erkennen lässt, ist in Zusammenschau mit dem Vorbringen davon auszugehen, dass die Mitgliederwerbung nicht im Vordergrund der Veranstaltung steht, sondern einen Nebenzweck zur Mittelaufbringung darstellt.

Zusammeffassend ist daher festzustellen, dass die hauptsächliche Geschäftsführung der Bf. in der Förderung der Jagd in Gemeinde-A besteht und die übrigen statutenmäßigen

Vereinszwecke im Rahmen der Geschäftsführung keine oder nur eine sehr untergeordnete Rolle spielen. In den Statuten ist zudem nicht geregelt, in welchem Verhältnis die einzelnen Vereinszwecke zueinander stehen (Hauptzwecke, Nebenzwecke).

Zur nicht bestrittenen Höhe des 2014 erzielten Ergebnisses wird auf den bekämpften Abgabenbescheid verwiesen.

Die dem BFG vorliegenden Statuten der Bf. regeln in § 16 die freiwillige Auflösung des Vereins und lauten wie folgt:

*§ 16: Freiwillige Auflösung des Vereins*

- (1) *Die freiwillige Auflösung des Vereins kann nur in einer Generalversammlung und nur mit Zweidrittelmehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen beschlossen werden.*
- (2) *Diese Generalversammlung hat auch - sofern Vereinsvermögen vorhanden ist - über die Abwicklung zu beschließen. Insbesondere hat sie einen Abwickler zu berufen und Beschluss darüber zu fassen, wem dieser das nach Abdeckung der Passiven verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen hat. Dieses Vermögen soll, soweit dies möglich und erlaubt ist, einer Organisation zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgt, sonst Zwecken der Sozialhilfe.*

Regeln über die Vermögensverwendung bei Wegfall des begünstigten Zwecks enthalten die dem BFG vorliegenden Statuten nicht.

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß § 23 Abs 1 KStG 1988 ist bei Körperschaften iSd § 5 Z 6 KStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug von Sonderausgaben ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch "10.000 Euro" abzuziehen.

Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung (BAO) dienen. Voraussetzungen und Umfang der Befreiung ergeben sich damit aus den Vorschriften der BAO.

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, 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.

Gemeinnützig sind nach § 35 Abs 1 BAO jene Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Die geförderte Tätigkeit muss nach § 35 Abs 2 BAO dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützen.

§ 39 Z 1 BAO zufolge darf die Körperschaft außer begünstigten Zwecken (somit gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken) völlig untergeordnete Nebenzwecke verfolgen.

Ob Nebenzwecke derart untergeordnet sind, wird vielfach nach anhand der Rechtsgrundlage (zB Vereinssatzung) nur sehr schwer feststellbar sein (*Kohler/Quantschnigg/Wiesner* (Vereine 8.Auflage, 63). Die Frage, ob Nebenzwecke völlig untergeordnet sind, wird daher anhand der tatsächlichen Geschäftsführung zu beurteilen sein.

Zudem fordert die Judikatur (VwGH 11.4.1991, 90/13/0222; 14.9.1994, 93/13/0203; UFS 14.7.2003, RV/0628-I/02), dass bei der Aufzählung begünstigter und nichtbegünstigter Zwecke in der Rechtsgrundlage (zB Vereinssatzung) zum Ausdruck kommen müsse, dass die nichtbegünstigten Zwecke völlig untergeordnete Nebenzwecke sind.

Nach herrschender Ansicht (*Breinl*, Handbuch, Tz 21/147; *Achatz/Schneider* in *Achatz*, Besteuerung von Vereinen 2.Aufl., 53; *VereinsR* 2001, Rz 114) kann von einem völlig untergeordneten Nebenzweck gesprochen werden, wenn die auf diesen Zweck entfallende Tätigkeit nicht mehr als 10 % der Gesamttätigkeit beträgt (VwGH 26.1.1994, 92/13/0059). Dies ist nach Rz 114 der *VereinsR* 2001 im Einzelfall nach einer entsprechenden Bezugsgrundlage (zB Ausgaben und Aufwandsstruktur, Zeiteinsatz usw) zu beurteilen, wobei bei relativ geringfügiger Überschreitung ein mehrjähriger Beobachtungszeitraum herangezogen werden kann.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis VwGH 30.01.2001, 95/14/0135 zur Frage der Gemeinnützigkeit einer Jagdpacht ausführt, stellt die Ausübung der Jagd keine gemeinnützige Tätigkeit dar. Wenn nun, wie oben festgestellt einerseits der Vereinzweck der Bf. unter anderem in der Förderung der Jagd und die tatsächliche Geschäftsführung anderseits nahezu ausschließlich der Förderung der Jagd dient, kann die Vereinstätigkeit im Lichte dieses VwGH-Erkenntnisses folgerichtig ebenfalls nicht als gemeinnützig angesehen werden. Auch wenn ein Teil der vom Bf. ausgeführten Tätigkeit als dem Naturschutz zugehörig und damit als gemeinnützig angesehen werden kann, steht der nicht als gemeinnützig anzusehende Zweck der Förderung der Jagd wegen des Ausschließlichkeitsgrundsatzes der Gemeinnützigkeit der gesamten Körperschaft entgegen.

Die Jagdförderung kann im gegenständlichen Fall nicht als völlig untergeordneter Nebenzweck angesehen werden, steht sie doch im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung des Vereines eindeutig im Vordergrund. Auch wird in der Satzung die Jagdförderung nicht, wie vom VwGH (VwGH 11.4.1991, 90/13/0222; 14.9.1994, 93/13/0203) gefordert, ausdrücklich als völlig untergeordneter Zweck ausgewiesen. Die Gemeinnützigkeit der Bf. ist daher schon aufgrund des fehlenden gemeinnützigen Zwecks für das Streitjahr 2014 zu versagen

Gemäß § 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.

Nach § 41 Abs. 2 BAO liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 BAO 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 der Rechtsprechung des VwGH (22.4.1982, 15/2545/80) hat sich die Vermögenswidmung eindeutig aus der Rechtsgrundlage der Körperschaft zu ergeben. Die Bestimmungen müssen daher 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, 0396, 0397).

Es ist ausreichend, wenn in der Rechtsgrundlage für den Fall der Auflösung und der Aufhebung der Körperschaft **sowie für den Fall des Wegfalles des bisherigen Zweckes** die Vermögenswidmung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke iSd BAO vorgesehen ist; dies auch ohne Nennung eines konkreten Verwendungszweckes (VereinsR 2001, Rz 109; *Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig*, Vereine, B 238; *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit, 82). Wird als Nachfolgerechtsträger in der Rechtsgrundlage eine begünstigte Zwecke fördernde Körperschaft genannt, so erfüllt dies allein noch nicht die Anforderung des § 39 Z 5 bzw des § 42 Abs 2, nötig ist vielmehr auch eine Anordnung, wonach das Vermögen von diesem Rechtsträger nur für begünstigte Zwecke verwendet werden darf (VwGH 26.6.2001, 97/14/0170). Die Verwendung des Wortes "soll" ist dabei aber unschädlich (VwGH 26.5.1982, 13/0039/79, 82/13/0100-0102). Eine Formulierung „...*dieses Vermögen soll, soweit dies möglich ist und erlaubt ist, einer Organisation zufallen, die gleiche und ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgt...*“ entspricht nach der Judikatur nicht § 39 Z 5 BAO (VwGH 20.2.1996, 93/13/0210).

Die vorliegenden Statuten, insbesondere die Bestimmung des § 16 Abs. 2 der Satzung, wonach *das* Vermögen im Falle der freiwilligen Auflösung (§ 16 Abs. 1 der Satzung) *soweit dies möglich und erlaubt ist, einer Organisation, die gleiche und ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgt, sonst Zwecken der Sozialhilfe* zufallen soll, wird den Anforderungen des § 41 Abs. 2 BAO einerseits deshalb nicht gerecht, weil damit nicht auf eine Änderung der satzungsmäßigen Tätigkeit durch **Änderung oder Wegfall** des Vereinszwecks Bedacht genommen wird (UFSS vom 24.09.2004, RV/0301-S/02).

Andererseits ist diese "Auflösungsbestimmung" iSd des Erkenntnisses des VwGH 20.2.1996, 93/13/0210 keine dem § 39 Z 5 BAO entsprechende Zweckbestimmung. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Verwendung des Vereinsvermögens im Falle der Auflösung subsidiär auch für - nicht näher konkretisierte - Zwecke der Sozialhilfe zu verwenden ist.

Ergänzend wird noch darauf hingewiesen, dass die vorliegende Formulierung auch nicht klar und deutlich den Spielraum der Vermögensübertragung begrenzt, sodass eine Übertragung auf nicht begünstigte Körperschaften oder für nicht begünstigte Zwecke nicht ausgeschlossen ist (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 478; VwGH 13. 10. 1983, 82/15/0128). Aufgrund der nicht den Anforderungen des § 39 Z 5 BAO entsprechenden Vermögensbindung und der daraus resultierenden Mangelhaftigkeit der Statuten, ist der Bf. auch aus diesem Grund die Gemeinnützigkeit im Streitjahr 2014 zu versagen.

Wegen fehlender Gemeinnützigkeit der Bf. kann daher auch der Freibetrag nach § 23 Abs. 1 KStG 1988 nicht zur Anwendung gelangen. Die vom FA festgestellten Einkünfte 2014 sind daher der KöSt zu unterziehen und die Beschwerde abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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.

Eine derartige Rechtsfrage nicht hier nicht vor, da das Erkenntnis der Judikatur des VwGH hinsichtlich der Mangelhaftigkeit der Auflösungsbestimmungen (VwGH 20.2.1996, 93/13/0210) und hinsichtlich der fehlenden Gemeinnützigkeit von Tätigkeiten iZm mit Ausübung des Jagdrechtes (VwGH 30.01.2001, 95/14/0135) folgt.

Wien, am 16. Jänner 2019