



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch StB., vom 28. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 20. Februar 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2001-2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsverfahrensentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Bestandsbescheinigung der Sicherheitsdirektion vom 26. Februar 1998 wurde der Bestand des Vereins im Sinne des § 9 des Vereinsgesetzes 1951 bescheinigt.

Die Statuten vom 27. Oktober 1997 - soweit hier von Bedeutung - lauten auszugsweise:

"Punkt II. Vereinszweck

Zweck des Vereins ist die Förderung von

a) Wissenschaft und Forschung auf dem Gebiete von Lernstörungen, insbesondere der Lese- und Schreibschwäche/Legasthenie;
b) Maßnahmen, die die Implikationen von Lernstörungen, insbesondere der Lese- und Schreibschwäche, im Rahmen der Schul- und Berufsausbildung vorbeugen, lindern und beheben.

Die Tätigkeit des Vereins ist nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet.

Punkt III. Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes

Der Vereinszweck soll insbesondere erreicht werden durch:

a) Unterstützung und Durchführung von Forschungsvorhaben und Verbreitung

wissenschaftlicher Ergebnisse;

b) Fortbildungsveranstaltungen für Lehrer, Lerntherapeuten, Ergotherapeuten,

Erziehungsberater und andere auf diesem Umfeld befaßte Personen;

c) Zusammenarbeit mit öffentlichen und privaten Stellen wie Universitäten, Schulen, Kindergärten, Kinderärzten, Familienberatungsstellen und ähnlichen;

d) Öffentlichkeitsarbeit zur Schärfung des gesellschaftlichen Bewusstseins, insbesondere durch Abhaltung von Vorträgen, Herausgabe und Verbreitung von Publikationen und anderer in Frage kommender Medien;

e) Anbieten von Tests zur Früherkennung von Teilleistungsschwächen;

f) Beratung und Schulung von Eltern und Erziehungsverantwortlichen betroffener Kinder und Jugendlicher;

g) Erarbeitung und Weiterentwicklung neuer Lehrmaterialien für Kindergärten, Schulen und Eltern;

h) Erarbeitung und Weiterentwicklung geeigneter Verfahren und Übungsmaterialien;

i) Bereitstellung von Räumen, Hilfsmitteln und geschulter Therapeuten.

Die erforderlichen Mittel sollen durch Beitragsgebühren, Mitgliedsbeiträge, Kostenbeiträge, Spenden, Vermächtnisse und sonstige Zuwendungen aufgebracht werden."

Entsprechend den Ausführungen des Berichts vom 14. Juli 2005 über das Ergebnis einer Außenprüfung übe der Verein keine umsatzsteuerlich begünstigte Tätigkeit aus und unterliege mit seinen Umsätzen dem Normalsteuersatz. Er schließe mit den Eltern betroffener Kinder einen Therapievertrag ab, in dem er sich verpflichte, Einzeltherapien durchzuführen. Er bediene sich dabei selbständiger Therapeuten.

In ertragsteuerlicher Hinsicht entfalte der Verein eine wirtschaftliche Tätigkeit gemäß § 45 Abs. 3 BAO, die über einen unentbehrlichen bzw. entbehrlichen Hilfsbetrieb hinausgehe. Es deuten alle Umstände darauf hin, dass die geringen Gewinne keine Zufallsgewinne darstellen, sondern durch steuerliche Gestaltung auf ein geringes Maß reduziert worden seien. Im Jahr 2001 seien Sparbücher realisiert worden, wo die Vermutung nahe liege, diese Guthaben resultierten aus Überschüssen der Vorjahre und dienten in der Folge nicht der Anschaffung und Reparatur von unmittelbar zur Verwirklichung des Vereinszweckes benötigter Wirtschaftsgüter, sondern seien als Mietvorauszahlungen an die Kassierin des Vereins geleistet worden, die das Betriebsergebnis beträchtlich minderten. Es sei die Kalkulation des Vereins auf die Erzielung von Überschüssen ausgerichtet. Auf Grund der belegten Gewinnerzielungsabsicht sei von einem Gewerbebetrieb auszugehen und dem Verein komme eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet nicht zu.

In seiner Berufung führte der Verein aus, er sei im Behindertenwesen tätig und es werde neben der zeitlich sehr intensiven Forschungstätigkeit den behinderten Kindern durch entsprechende Therapien geholfen. Um eine fundierte wissenschaftliche Arbeit erstellen zu können, sei es erforderlich, eine längerfristige Beobachtung mit entsprechend großen Stichproben durchzuführen, um verlässliche Daten gewinnen zu können. Die Kosten für die Therapien würden einerseits über Zuschüsse nach dem Behindertengesetz und andererseits durch Beiträge der Eltern getragen, wobei auf die soziale Situation der Eltern Rücksicht

genommen werde. In Österreich habe man bislang sehr wenig für die an Legasthenie erkrankten Kinder getan, weshalb der Verein hier wertvolle Aufklärungs- und Informationsarbeit leiste. Die Therapiemaßnahmen wurden im angefochtenen Bescheid als wirtschaftliche Tätigkeit betrachtet, wobei die Kriterien, die zu dieser Annahme führten, nicht näher dargelegt wurden. Legasthenie (Lese- und Rechtschreibschwäche) sei als Behinderung anzusehen und die Unterrichtserteilung, deren Ziel die Linderung bzw. Heilung sei, diene unmittelbar der Verfolgung ideeller Vereinszwecke und stelle keine begünstigungsschädliche Betätigung dar.

Was die von der Behörde gewählte Darstellungsweise der von der Behörde gewählten Bruttogewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 anlangt, führe diese zu relativ hohen Gewinnen, die nicht gerechtfertigt seien. Die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 stelle eine Wahlmöglichkeit des Steuerpflichtigen dar, falls keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung bestehe und keine freiwilligen Bücher geführt werden. Daraus sei zu schließen, dass der Gewinn grundsätzlich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln wäre, wobei u.a. durch die Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen eine nochmals reduzierte Bemessungsgrundlage zu erwarten sei. Nachdem seitens des bw. Vereins keine Erklärungen eingereicht wurden, werde die Behörde ersucht, den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, damit ein klareres Bild gezeigt werde. Eine Bilanzierung werde auch zeigen, dass keine wesentlichen Mittel vorhanden waren. Sollte dies nicht möglich sein, werde beantragt, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach der Nettomethode durchzuführen. Im Übrigen vertritt der Bw. die Auffassung, sämtliche Vereinsaktivitäten wären als unentbehrlicher Hilfsbetrieb anzusehen, auch wenn zwangsläufig erhebliche wirtschaftliche Aktivitäten gesetzt werden und verweist hierbei auf eingehobene Beiträge zu Behindertenwohnheimen, Erwachsenenbildung, Drogenzentren etc.

In seiner Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung des Vereins zur Gänze ab. Nach weitgehender Darstellung unstrittiger Sachverhaltsmomente hielt es fest, nur ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der in seiner Gesamtheit auf die Erfüllung begünstigter Zwecke gerichtet ist, ohne den die Zwecke nicht weiter erreichbar sind und der zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung des Zweckes unvermeidbar ist, sei als unentbehrlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO zu werten. Im Gegensatz dazu seien entbehrliche Hilfsbetriebe dadurch charakterisiert, dass sie zu steuerpflichtigen Betrieben in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies zur Erfüllung der begünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO werde dann vorliegen, wenn der Betrieb ausschließlich materielle Bedeutung besitze d.h. als Geldbeschaffungsquelle diene und sich dabei vom ideellen Zweck entferne. In der weiteren Folge führte das Finanzamt

weiter aus, es sei zu prüfen, ob der Verein seiner tatsächlichen Geschäftsführung nach die Voraussetzungen einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke erfüllt habe. Die vom Verein ausgeübte Tätigkeit, nämlich das Anbieten und Durchführen von Therapien stelle einen den Kriterien des § 31 BAO entsprechenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes wurde insofern verneint, als die Aktivitäten des Vereins zur Vermögensbildung und Mittelbeschaffung der Vereinszweck nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar durch Mittelbeschaffung verwirklicht werde. Das vom Verein ins Treffen geführte Argument, dass das aus den Therapien entsprechende Datenmaterial gewonnen werde, um eine fundierte wissenschaftliche Arbeit erstellen zu können, wurde eher als "Nebenzweck" angesehen, der dem Hauptzweck einer Mittelbeschaffung durch Anbieten entsprechender Therapien untergeordnet erscheine. Das Erfordernis, die begünstigten Zwecke dürften nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein, könne gegenständlich nicht festgestellt werden. Im Übrigen stünde der Verein in einem unvermeidlichen Wettbewerb zu anderen abgabenpflichtigen Betrieben gleicher Art und es könnte sich eine unvermeidbare Wettbewerbssituation ergeben. Das Vorliegen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes, der dadurch gekennzeichnet sei, dass er nicht in seiner Gesamtheit auf Erfüllung der begünstigten Zwecke eingestellt ist, der begünstigte Zweck auch anders als durch den konkreten Betrieb erreicht werden kann und er nicht mehr in einem unvermeidbaren Wettbewerb zu abgabenpflichtigen Betrieben steht, wurde ebenfalls verneint, da Gewinnerzielungsabsicht vorliege und der Betrieb ausschließlich als Mittelbeschaffungsbetrieb für die Erfüllung der begünstigten Zwecke diene. Diese Gewinnerzielungsabsicht sei aus den vorgelegten Betriebsergebnissen abzuleiten, wobei weniger technische, sondern kalkulatorische Gesichtspunkte heranzuziehen seien. Vor allem stützt sich hierbei der angefochtene Bescheid auf die Tatsache der Realisierung zweier Sparbücher, aus denen letztlich eine Mietvorauszahlung an die Vereinskassierin für das in ihrem Eigentum stehende Haus geleistet wurde, wobei die vom Verein zu entrichtende Miete den Kreditraten entspreche. Es liege keine noch zulässige Mittelverwendung von angesparten Rücklagen zur Deckung von Reparaturaufwendungen oder für die Anschaffung von dem Vereinszweck dienenden dringend notwendigen Wirtschaftsgütern vor. Diese Mietvorauszahlungen ließen den Schluss zu, dass dadurch das "technische Betriebsergebnis" durch steuerliche Gestaltungsmaßnahmen stark beeinträchtigt wurde. Eine Rücklagenbildung sei durchaus möglich; projektbezogene Rücklagen bedürften eines entsprechenden vereinsrechtlichen Beschlusses, ferner konkreter Ziele, für die die Mittel angespart werden und eines Zeitraumes, für die Verwirklichung dieser Ziele. Nach weiteren finanzamtlichen Feststellungen seien keine Mitgliedsbeiträge, sondern Kostenbeiträge der Eltern auf Grund der abgeschlossenen Therapieverträge, die den wesentlichen Teil der Einnahmen des Vereins

ausmachen, eingehoben worden. Diese seien nur dann unschädlich, wenn durch dieses hinzutretende wirtschaftliche Element, die Tätigkeit der Körperschaft die Grenzen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes nicht überschritten würden.

In seinem rechtzeitig überreichten Vorlageantrag bestreitet der Verein das Nichtvorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes. Um für die Forschung eine ausreichende Datenbasis zu erhalten, sei der Betrieb unerlässlich, da kein privater Therapeut (auch aus Datenschutzgründen) sein Datenmaterial zur Verfügung stellen würde. Die Tätigkeit des Vereins sei absolut erforderlich, um längerfristige Betrachtungen anzustellen, einerseits um therapeutische Maßnahmen evaluieren zu können und andererseits um neue Behandlungskonzepte zu gewinnen. Warum therapeutische Maßnahmen nicht dem Vereinszweck dienen sollen, sei nicht nachvollziehbar. Wenn das Finanzamt meint, die Daten hätten auch auf anderem Wege gewonnen werden können, so gehe diese Behauptung unter anderem ins Leere, weil es kaum Therapeuten gebe, die sich auf diese Krankheit spezialisiert hätten, es Abweichungen vom Therapieansatz gebe, sodass die Ergebnisse nicht vergleichbar seien, die Ausfertigung der umfangreichen Datenblätter sehr zeitintensiv und sonst keine begleitende Kontrolle der Datenqualität möglich sei. Eine Konkurrenzierung mit steuerpflichtigen Betrieben sei ausgeschlossen, da sich im örtlichen Einzugsbereich nur ein gemeinnütziger Verein, um Legasthenie gekümmert habe.

In seiner Stellungnahme vom 2. Februar 2006 kommentierte das Finanzamt zwei vom Verein beigebrachte wissenschaftliche Veröffentlichungen. Zu der im Handbuch für Schulleiter von der Vereinskassierin unter Bezugnahme auf ein LR-Institut mit dem Thema veröffentlichten Aufsatz: *"So erkennen Sie Lese-Rechtschreibschwäche (LRS)"* bemerkte es, dieser sollte zum überwiegenden Ausmaß der Requirierung von Kindern zur Therapie in dem vom Verein unterhaltenen Institut dienen. Zudem scheine in dieser Publikation als Kontaktadresse das Lese-Rechtschreib-Institut auf.

Zur zweiten Veröffentlichung zum Thema: *"Der Einfluss des phonologischen Arbeitsgedächtnisses auf die Rechtschreibleistung im Bereich Wort- bzw. Wahrnehmungstrennschärfe"* werden die wissenschaftlichen Züge der Arbeit zwar anerkannt, eine Nachvollziehbarkeit der vom Verein angegebenen Arbeitsstundenanzahl von 500 sei mangels entsprechender Dokumentation nicht möglich gewesen. Im Übrigen sei in der Studie lediglich auf die von der Vereinskassierin verfasste Dissertation hingewiesen worden. Unklar bliebe auch in diesem Zusammenhang die Tatsache, dass in zwei Großstädten LRS-Institute unterhalten werden, was darauf hindeute, dass diese zur Mittelbeschaffung dienten und deren Funktion zur Ermittlung von Datenmaterial für Forschung und wissenschaftliche Publikationen von völlig untergeordneter Bedeutung sei.

Zu den Übernahmen von Therapiekosten durch das Land Steiermark bemerkte es, seitens des Landes würden Elternzuschüsse gewährt. Inwieweit aus sozialen Gründen durch den Verein kostenlose Therapien erfolgten, sei vom Bw. nicht konkretisiert worden.

Aus den Aufzeichnungen des Vereins sei zu entnehmen, dass Inserate in Zeitungen geschaltet wurden und umfangreiche Broschüren zur Verteilung an Schulen oder Verwendung bei Vorträgen gelangten. Diese Maßnahmen dienten in erster Linie dazu, die Angebote des Lese- und Rechtschreibinstituts einer breiteren Öffentlichkeit bekannt zu machen. Zur Mitgliederbewegung konnten keine konkreten Aussagen getroffen werden, weil zunächst keine Mitgliederliste, sondern lediglich ein Vorstandssitzungsprotokoll vorgelegt wurde. In der weiteren Folge wurde eine Mitgliederliste 2001-2003 mit teilweise unvollständigen Namens- und Adressenangaben beigebracht. Über die Festlegung oder Vereinnahmung von Mitgliedsbeiträgen wurden keine Feststellungen getroffen.

In seinem Schriftsatz vom 24. Mai 2006 verweist der Bw. i.w. auf die negative Gesamtertragssituation für die Zeiträume 2001-2005. Um die Kosten für den vollständigen Umstieg auf eine § 4 Abs. 1 EStG 1988 - Ermittlung zu vermeiden, könne man ungefähr von einer Korrektur von rd. 10.000 Euro als zusätzliche Ausgabe ausgehen, da Einnahmen eher im Vorhinein kassiert wurden.

Zu den finanzamtlichen Ergänzungen vermeint der Bw., die Sensibilisierung der Öffentlichkeit für die Problematik der Legasthenie sei ein wichtiger Schwerpunkt der Vereinstätigkeit, denn ohne diese Öffentlichkeitsarbeit wäre der Vereinszweck nicht zu erfüllen gewesen. Ähnlich verhalte es sich beim Informationsmaterial. Was die Mitgliederbewegung anlangt, sei auszuführen, dass sich Vereine, die sich mit Krankheiten - im Wesentlichen von Kindern - beschäftigen, nur für Personen interessant seien, die davon betroffen sind und aus Gründen der Stigmatisierung des betroffenen Kindes Anonymität wünschen.

Die ursprünglichen von der Betriebsprüfung veranlassten Bescheide und die vom Finanzamt erlassene Berufungsvorentscheidungen wurden vom Unabhängigen Finanzsenat unter GZ. RV/0663-G/05 mit Bescheid vom 13. Juli 2006 infolge fehlender Tatsachenfeststellungen zur Umsatzsteuer, die auch Auswirkungen auf die Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage hatten, gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückweisung der Sache aufgehoben. Die Umsatzsteuervorschreibung wurde vom Finanzamt in der weiteren Folge nicht mehr aufrecht erhalten.

Im angefochtenen Bescheid verwies das Finanzamt auf die Bescheidbegründung der aus dem Rechtsbestand geschiedenen Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2007.

Begründend führte es dabei aus, ein entbehrlicher Hilfsbetrieb sei dadurch charakterisiert, dass er zu steuerlichen Betrieben in vermeidbarer Konkurrenz d.h. zu diesen in größerem Umfang in Wettbewerb trete als die zur Erfüllung der begünstigten Zwecke unvermeidbar sei. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 3 BAO liege dann vor, wenn er ausschließlich materielle Bedeutung besitze d.h. als Geldbeschaffungsquelle diene und sich dabei vom ideellen Zweck entferne.

Die vom Bw. vorgestellte Publikationen enthalten u.a. Checklisten zur Erkennung von Lese-, Rechtschreibschwächen und dienten überwiegend der Requirierung von Schulkindern zur Therapie im vom Verein unterhaltenen Institut. Deren wissenschaftliche Bedeutung stelle einen untergeordneten Wert dar. Aus dem Umstand, dass zwei Standorte unterhalten würden, könne jedenfalls geschlossen werden, dass dies im überwiegenden Ausmaß zur Mittelbeschaffung diente und die Grundlagenbeschaffung für Forschungszwecke einen unbedeutenden Nebenaspekt bilde.

Das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes nach § 45 Abs. 2 BAO wurde unter Hinweis auf die fehlenden Voraussetzungen der lit. a, b und c verneint.

Zu lit. a wurde ausgeführt, die zur Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen vorgesehene Voraussetzung der ausschließlichen und unmittelbaren Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks in der tatsächlichen Geschäftsführung sei nicht gegeben, weil ein nur als Geldbeschaffungsquelle dienender Betrieb keinen unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellen würde. Das bloße Unterhalten eines Betriebs zur Gewinnung von Datenmaterial für wissenschaftliche Arbeiten stelle bestenfalls einen Nebeneffekt dar. Auch aus dem Umfang der bisher veröffentlichten Publikationen und der Anzahl der abgehaltenen Seminare und Vorträge könne geschlossen werden, die angebotenen Therapien dienten primär der Mittelbeschaffung und nicht vornehmlich der Gewinnung auswertbaren Datenmaterials, womit die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung eines gemeinnützigen Zweckes nicht erfüllt sei.

Zu lit. b bemerkt der angefochtene Bescheid, eine Unmöglichkeit der begünstigten Zweckerreichung liege dann vor, wenn die begünstigten Zwecke nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar seien. Da es sich bei Lese- und Schreibschwäche (Legasthenie) um ein nicht erst aktuell aufgetretenes und erkanntes Problem handle und sich auch öffentliche und private Organisationen damit beschäftigen, lägen darüber umfangreiche Datenbestände auf, sodass im Betreiben eines eigenen Institutes mit Therapierung zur Beschaffung von Datenmaterial nicht die alleinige Möglichkeit sei, zu auswertbaren wissenschaftlichen Grundlagen zu gelangen.

Zu lit. c wurde ausgeführt, ob vermeidbarer oder unvermeidbarer Wettbewerb vorliege, könne nur im Einzelfall unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände geprüft werden, wobei stets der konkrete, lokale Wettbewerb und die lokale Bedarfsdeckung eine besondere Rolle spiele. Nachdem es sicherlich eine nicht unwesentliche Dichte an selbständig ordinierenden Therapeuten gebe, ergebe sich eine nicht unwesentliche vermeidbare Wettbewerbssituation.

Im Ergebnis sei auf Grund vorliegender Gewinnerzielungsabsicht (Häufung von Gewinnjahren) von einem steuerpflichtigen Gewerbebetrieb auszugehen, der ausschließlich materielle Bedeutung besitze. Wenn sich nun aus den Unterlagen ergebe, dass die Kalkulation auf einen Gesamtüberschuss ausgerichtet ist, liege in allen Jahren ein steuerpflichtiger Gewerbebetrieb vor. Außerdem seien im Jahr 2001 zwei Sparbücher mit einem Einlagenstand von ca. 500.000 S (36.336,42 €), die als Mietvorauszahlung für die von der Vereinskassierin angemieteten Vereinsräume dienten, wobei die zu entrichtende Miete den Kreditraten entsprochen habe, realisiert worden. Auch im Jahr 2002 sei wiederum eine Mietvorauszahlung von 28.751,54 € geleistet worden, was den Schluss zuließe, dass dadurch das technische Betriebsergebnis durch steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten stark beeinträchtigt wurde. Zusammenfassend kommt der angefochtene Bescheid zum Ergebnis, der Bw. entfalte eine wirtschaftliche Tätigkeit, die über einen unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieb hinausgehe und deshalb einen Gewerbebetrieb darstelle. Daher kämen dem Verein keine abgabenrechtlichen Begünstigungen zu.

In seiner Berufung verwies der Bw. auf seine in den bisherigen Verfahren überreichten Schriftsätze und beantragte von der Vorschreibung der Körperschaftsteuer Abstand zu nehmen.

Die gegenständliche Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit dem Antrag auf Abweisung vom Finanzamt vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat ließ sich von folgenden Überlegungen leiten:

Die satzungsgemäße Gemeinnützigkeit wird vom Finanzamt nicht weiter bestritten, weshalb sich weiter gehende Ausführungen darob erübrigen. Was die tatsächliche Geschäftsführung anlangt, wird die Auffassung des Finanzamtes, wonach es sich bei den vorgestellten Veröffentlichungen um keine der Wissenschaft und Forschung förderlichen Publikationen handle, sondern überwiegend der Requirierung von lese- und rechtschreibschwachen Schulkindern diene, nicht geteilt, zumal die Gemeinnützigkeit des Vereinszwecks nicht in der ausschließlichen Wissenschaftlichkeit, sondern auch in der Hilfestellung auf dem Gebiet der Lese- und Schreibschwäche liege. Entsprechend der Internationalen statistischen Klassifikation der Krankheiten und verwandter Gesundheitsprobleme (ICD), 10. Revision, Version 2011, der

Weltgesundheitsorganisation (WHO), fällt Legasthenie unter Kapitel V, Psychische und Verhaltensstörungen, F 81 (umschriebene Entwicklungsstörungen schulischer Fertigkeiten), F 81.0 (Lese- und Rechtschreibstörung), Dyslexie o.n.A. (R 48.0), F 81.1 (Isolierte Rechtschreibstörung), F 81.2 (Rechenstörung), F 81.3 (Kombinierte Störung schulischer Fertigkeiten). Daher ist der Vereinszweck in Richtung Gesundheitspflege der Allgemeinheit als förderungswürdig anzusehen. Vereine, die sich der Rehabilitation erkrankter bzw. behinderter Menschen widmen, verfolgen damit einen gemeinnützigen Zweck.

Die Tatsache des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes als solche wird nicht weiter in Frage gestellt. Strittig ist lediglich dessen Qualifikation als unentbehrlicher oder entbehrlicher Hilfsbetrieb oder Gewerbebetrieb. Das Finanzamt geht davon aus, es handle sich dabei um einen reinen als Geldbeschaffungsquelle dienenden Betrieb.

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO liegt nur dann vor, wenn der begünstigte Zweck nicht anders als durch den Geschäftsbetrieb erreicht werden kann. Der Zweckverwirklichungsbetrieb muss notwendiger Bestandteil der gemeinnützigen Tätigkeit sein. Die Unentbehrlichkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der angestrebte Zweck auch durch unentgeltliche, nur durch Spenden und echte Mitgliedsbeiträge finanzierte Leistungen der Körperschaft erreicht werden könnte. Der in § 45 Abs. 2 lit. b BAO gebrauchte Ausdruck „nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar“ ist auf Tätigkeiten, die **Leistungen des Betriebes** zu beziehen, **nicht** auf die **Leistungsentgelte**.

Die finanzamtliche Betrachtungsweise stützt sich offenbar auf letztere. Wenn etwa die Förderung des Körpersports nicht anders als durch Sportveranstaltungen oder die Altenbetreuung nicht anders als durch den Betrieb eines Altersheims verwirklicht werden kann, so können diese unentgeltlich durchgeführt werden, es kann aber auch zur Deckung der Kosten der sportlichen Aktivitäten oder der Betreuungsaktivitäten des Altersheims ein Entgelt verlangt werden. Dadurch wird zwar ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet, dies ändert aber nichts an seiner unmittelbaren Zweckverwirklichung. Die Erzielung von Einnahmen zur Deckung der Kosten berührt den Status als unentbehrlichen Hilfsbetrieb nicht, weil er ja erst durch die Einnahmenerzielung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird (z.B. die Erteilung von Unterricht gegen Entgelt, der mit Erzielung von Einnahmen verbundene Sportbetrieb von Vereinen), wenn die unmittelbare Einheit des Betriebes mit der Verwirklichung des begünstigten Zweckes (z.B. Erziehung, Förderung des Körpersportes) gewahrt bleibt. Eine bloße materielle Förderung genügt nicht. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann hingegen nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden (VwGH 30.10.2001, [98/14/0006](#)). Gewinne aus dem Betrieb dürfen nicht angestrebt werden (*Prinz-Prinz, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht², S 138 unter Hinweis auf VereinR Rz. 154*). Zur jahresübergreifenden

Betrachtung des Bw., dass keine Gesamtgewinne erzielt worden seien, hat sich das Finanzamt nicht dezidiert geäußert. In seinem Erkenntnis vom 14.10.2010, 2008/15/0191 hielt der VwGH der belangten Behörde entgegen, bei der Beurteilung der Tätigkeit des Beschwerdeführers als solche eines Konzertveranstalters (VwGH 27.7.1994, [91/13/0222](#)) eingestuft und ihm deshalb die Eignung als Tätigkeit iSd § 35 Abs. 2 BAO abgesprochen zu haben, dass eine derartige Tätigkeit nur dann nicht als Erfüllung gemeinnütziger Zwecke angesehen werden könne, wenn sie mit der Absicht auf Erzielung von Gewinn unternommen wird, entsprechende Feststellungen zur Gewinnerzielungsabsicht zu treffen gehabt hätte. Anders sei das Veranstalten von Konzerten, Lesungen und Liederabenden zu beurteilen, wenn es nicht von einem Gewinnstreben getragen ist. Das Engagieren arrivierter Künstler gegen eine Gage sei dem gemeinnützigen Zweck der Förderung eines breit gefächerten Kulturangebotes nicht schädlich. In ähnlicher Weise veranstaltet der Bw. auch kostenlose Informationsveranstaltungen, indem er das Problembewusstsein der Öffentlichkeit sensibilisiert. Unbestimmt und in wirtschaftlicher Hinsicht nicht näher nachvollziehbar bleiben die Ausführungen, dass aus dem Vereinsvermögen zwei Mietzinsvorauszahlungen 2001 und 2002 für das von der Kassierin angeschaffte fremdfinanzierte Haus geleistet wurden, wobei konkrete Feststellungen über eine allfällige Unangemessenheit des Mietzinses nicht getroffen wurden. Das bloße Vorhandensein entsprechenden Reservevermögens aus früheren Geburungsperioden und dessen Verwendung für die längerfristige Sicherung des Vereinslokals lässt für sich allein noch nicht auf Eigennützigkeit schließen.

Um festzustellen, ob die Grenzen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs überschritten werden oder nicht, ist eine Relation zwischen den mit den Leistungen der Körperschaft verbundenen Aufwendungen und den verlangten Leistungsentgelten herzustellen, wobei nicht allein auf die Höhe der Umsatzerlöse geblickt werden darf. Ohne Feststellung der die Körperschaft treffenden Aufwendungen ist die Relevanz von Kostenbeiträgen nicht zu klären (VwGH 19.9.2001, [99/16/0091](#)). In der Praxis werden unwesentliche zweckfremde Aktivitäten jedoch toleriert. Wie vom Finanzamt bemerkt, sind dies 25%. Gegenständlich ist diese Grenze nicht weiter von Bedeutung, zumal solche Umsätze nicht festgestellt bzw. sämtliche Umsätze nach Rechtsansicht des Finanzamtes als zweckfremde Umsätze qualifiziert wurden. Eine derartige Betrachtung würde die gesetzlichen Bestimmungen über einen als unentbehrlichen Hilfsbetrieb zu qualifizierten Geschäftsbetrieb entbehrlich oder inhaltsleer erscheinen lassen, zumal eine derartige Interpretation ausschließlich von der Tatsache der Einnahmenerzielungsabsicht geleitet erscheint. Daher sind nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats die Einnahmen aus dem unmittelbaren Tätigwerden des Vereins nach seinen Satzungen stammend anzusehen.

Die Sichtweise aus dem bloßen Vorliegen von Einnahmen bereits auf einen reinen Mittelbeschaffungsbetrieb zu schließen, erscheint zu kurz gegriffen zu sein, weil sie das unmittelbare Tätigwerden des Vereins in seiner Gesamtheit verkennt. Ohne Durchführung von Therapien als Hilfestellungen zur Behandlung der Teilleistungsschwäche erscheint der Vereinszweck nicht erfüllbar. Auch ein Sportverein ist ohne Sportbetrieb nicht denkbar. Dass durch den Therapiebetrieb auch statistische Daten zur wissenschaftlichen Ausarbeitung gewonnen werden, ist nicht weiter entscheidend. Ebenso dient der Betrieb der Weiterentwicklung der Kenntnisse und therapeutischen Möglichkeiten der Behandlung der Lese- und Rechtsschreibschwäche.

Gemäß § 45 Abs. 2 lit. c BAO darf der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung gemeinnütziger Zwecke unvermeidbar ist.

Dabei hat keine Prüfung eines abstrakten Wettbewerbes zu allenfalls vorhandenen abgabepflichtigen Betrieben zu erfolgen, sondern jene eines konkreten lokalen Wettbewerbes, wobei beispielsweise lokale Bedarfsdeckung durch bereits vorhandene steuerpflichtige Betriebe; Vergleichbarkeit mit diesen Betrieben hinsichtlich Ausstattung, Leistungsangebot und Preisgestaltung zu berücksichtigen ist. Der bloße Hinweis, es gebe eine nicht un wesentliche Dichte an selbständig ordinierenden Therapeuten, reicht in diesem Zusammenhang nicht aus. Ein Wettbewerb in diesem Sinne liege dann vor, wenn im Einzugsbereich des Bw. ein nicht steuerbegünstigter Unternehmer gleiche Leistungen wie der Verein anbietet oder anbieten könnte. Zudem sind der Kreis der Leistungsbezieher und die Höhe der verlangten Tarife von Bedeutung. Nur auf dieser Grundlage lässt sich beurteilen, ob ein anderer – nicht steuerbegünstigter - Betreiber die gegebene Nachfrage überhaupt in ähnlicher Weise befriedigen könnte.

Daher kann die Eröffnung neuer, gewinnorientierter Konkurrenzbetriebe dazu führen, dass ein bisher unentbehrlicher Hilfsbetrieb steuerpflichtig wird. Die Vereinsrichtlinien 2001 (Rz. 156) enthalten das Beispiel, dass die bisher in einem unwegsamen Gebiet gelegene Schutzhütte eines Touristenvereines nach der straßenmäßigen Erschließung des Gebiets durch die leichte Erreichbarkeit in Konkurrenz zu neu angesiedelten steuerpflichtigen gastronomischen Betrieben tritt und die Schutzhütte damit nur noch einen entbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO oder u.U. (abhängig vom Angebot) einen begünstigungsschädlichen Betrieb darstellt.

Zum anderen wurde im angefochtenen Bescheid nicht konkret geprüft, ob der vom Verein angenommene Eingriff in den Wettbewerb mit Rücksicht auf den verfolgten steuerbegünstigten Zweck unvermeidbar ist (vgl. BFH 30.3.2000, BStBl 2000 II 705).

Ein steuerlicher Eingriff in den Wettbewerb ist nur dann gerechtfertigt, wenn dafür ein ausreichend sachlicher Grund vorliegt, wobei zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb und ihrem Interesse an der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten abzuwägen ist. Das Wirtschaften nach dem Kostendeckungsprinzip stelle sich als solche nicht als unvermeidbare Wettbewerbsbeeinträchtigung dar, sofern nicht ein vorrangiges Allgemeininteresse, wie z.B. an der Förderung bedürftiger Personen besteht (vgl. *Prinz-Prinz, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*², S 146 unter Hinweis auf BFH 27.10.1993, BStBl 1994 II 573). Vom Bw. vorgelegte Bescheide über die Zuerkennung von Kostenzuschüssen nach dem Steiermärkischen Behindertengesetz deuten in diese Richtung. Es ist jedoch festzuhalten, dass potenzielle Mitbewerber (Konkurrenten), die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, den steuerfreien unentbehrlichen Hilfsbetrieb aus übergeordneten Gesichtspunkten hinzunehmen haben werden, wenn dessen steuerbegünstigte Zwecke ohne die wirtschaftliche Betätigung nicht erreichbar wären (*Weidinger, SWK 2002, 299*).

Der angefochtene Bescheid hat keine ausreichenden Feststellungen getroffen, die die Beurteilung erlauben, ob im Streitfall der Wettbewerb beeinträchtigt und ob dieser iSd. § 45 Abs. 2 lit. c BAO vermeidbar ist. Er enthält insoweit lediglich allgemeine Ausführungen, aber keine konkreten Tatsachenfeststellungen.

Ob der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen. Aus nachstehenden Gründen wird eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO als zweckmäßig erachtet:

Der Gesetzgeber hat ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen vorgesehen. Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (*Ritz, BAO*³, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315). Will der UFS der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (*Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff.*).

Würde der UFS im berufungsgegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, müsste dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur

Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd § 289 Abs. 1 BAO jedenfalls Beachtung zu finden hat.

Graz, am 10. Mai 2011