



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vereins R-S, vom 6. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Schärding vom 23. September 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2003 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben.

## Begründung

Mitglieder der berufungswerbenden Vereins (im Folgenden auch Bw.) sind neun Gemeinden einer oberösterreichischen Region; Vorstandsmitglieder sind die neun Bürgermeister dieser Gemeinden.

Die mit 30. Jänner 2001 datierten Statuten des Bw. haben – soweit für den gegenständlichen Fall von Relevanz – folgenden Inhalt (Formulierungen, die nicht der Rechtschreibreform entsprechen, wurden beibehalten):

„§ 1 Name, Sitz und Tätigkeit

1. ....

2. *Seine Tätigkeit erstreckt sich im wesentlichen auf die Gemeinden ...*

§ 2 Vereinszweck

1. *Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, hat den Zweck, gemeinsame Maßnahmen zur Förderung der Regionalentwicklung in der Region S mit allen Wirtschafts-, Kultur- und Freizeiteinrichtungen durchzuführen und dient zur Unterstützung einer nachhaltigen, regionsgerechten und integrativen Entwicklung der Region S und zur*

*Förderung der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit mit dem Großraum P.  
Schwerpunkte dabei sind die Bereiche*

- *Landwirtschaft/Kulturlandschaft*
- *Tourismusentwicklung/Regionalmarketing*
- *Gewerbe/Verkehr/Kommunikation*
- *Kultur/Gesundheit/Bildung/Bewusstseinsbildung*
- *Grenzüberschreitende Zusammenarbeit mit dem Großraum ...*

*2. Insbesondere hat der Verein folgende Aufgaben:*

- a) Eine den gesamten Wirkungsbereich umfassende Entwicklungsförderung, Werbung u.a. mit eigener Regionalmarke und die Planung und Durchführung von Verkaufsstrategien sowie den Ausbau gemeinsamer Einrichtungen dafür;*
- b) Veranstaltungen und Aktionen selbst durchführen und die der einzelnen Mitglieder zu koordinieren;*
- c) den Austausch von Erfahrungen anzuregen und zu pflegen sowie das Interesse der Bevölkerung für Regionalentwicklung zu vertiefen;*
- d) die Zusammenarbeit und gegenseitige Hilfestellung zu pflegen;*
- e) die Wahrung der gemeinsamen Interessen der ordentlichen und außerordentlichen Mitglieder gegenüber Behörden, Ämtern und Dritten;*
- f) Mitwirkung an der Entwicklung und Umsetzung eines regionalen Leitbildes, insbesondere der Umsetzung des LEADER+-Programms S*

*§ 3 Mittel zur Erreichung des Zwecks*

*Die finanziellen Mittel zur Durchführung des Vereins werden aufgebracht durch:*

- a) Grundentgelt der ordentlichen Mitglieder in der Höhe einer Kopfquote von derzeit ATS 25,-- pro Einwohner und Jahr für allgemeine Leistungen des Vereins, Änderungen bedürfen eines Beschlusses der Regionalversammlung*
- b) Leistungen, die nicht für die Gesamtheit der Mitglieder, sondern für Einzelne erbracht werden, werden gesondert verrechnet*
- c) Öffentliche und private Subventionen*
- d) Kostenersätze und freiwillige Spenden*
- e) Sonstige Mittel*

*§ 4 Mitgliedschaft*

*1. Die Mitglieder des Vereins gliedern sich in*

- a) ordentliche Mitglieder*
- b) außerordentliche Mitglieder*

*2. Ordentliche Mitglieder können die Gemeinden der Region S sein:*

*...*

*3. Außerordentliche Mitglieder können sein:*

*alle natürlichen und juristischen Personen, sowie Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und Gesellschaften des Handelsrechts, sofern sie der Tätigkeit des Vereins Interesse entgegenbringen.*

*....*

*§ 8 Die Regionalversammlung*

*1. Die Regionalversammlung besteht aus:*

- a) dem/r Bürgermeister/in, einem/r Vizebürgermeister/in und so vielen weiteren Mitgliedern aus dem Gemeinderat, die der Gesamtzahl des jeweiligen Gemeindevorstandes der betreffenden Mitgliedsgemeinde entsprechen.....*
- b) den Mitgliedern des Regionalausschusses*

*§ 9 Aufgaben und Wirkungsbereich der Regionalversammlung*

- a) die Wahl des/der Obmannes/frau ...;*
- b) die Wahl des vom Regionalvorstand vorgeschlagenen Regionalausschusses;*
- c) die Genehmigung des Jahresvoranschlages ...;*

- d) die Änderung der Kopfquote;
- e) die Auflösung des Vereins, der Ausschluß von Mitgliedern und Statutenänderungen...;
- f) die Bestellung der Rechnungsprüfer;
- g) die Beratung und Beschlussfassung über Anträge der Vereinsorgane und der Vereinsmitglieder

#### § 10 Der Regionalausschuß

1. Der Regionalausschuß besteht aus mindestens 19 Mitgliedern.
2. Der Regionalausschuß setzt sich zusammen aus:
  - a) allen Mitgliedern des Regionalvorstandes
  - b) den von der Regionalversammlung gewählten Vertretern aus den verschiedenen sozialökonomischen Bereichen lt. § 2, Abs. 1

...

#### § 11 Aufgaben und Wirkungsbereich des Regionalausschusses

Der Regionalausschuß hat im wesentlichen folgende Aufgaben:

- a) Einrichtung von Arbeitskreisen
- b) Erarbeitung von Arbeitsprogrammen und von Projekten
- c) Auswahl von Projekten hinsichtlich ihrer Eignung zum regionalen Leitbild
- d) Umsetzung von Projekten
- e) Wahrnehmung gemeinsamer Entwicklung- und Werbemaßnahmen
- f) Durchführung von Veranstaltungen, die dem Vereinszweck entsprechen

#### § 12 Der Regionalvorstand

1. Der Regionalvorstand setzt sich aus 9 Vertretern der Mitgliedsgemeinden zusammen

...

#### § 13 Aufgaben und Wirkungsbereich des Regionalvorstandes

1. Dem Regionalvorstand obliegt die Leitung der Vereinsgeschäfte. ...

...

#### § 18 Geschäftsführer/Koordinator

Der Regionalvorstand kann zur Erledigung der laufenden Vereinsgeschäfte eine/n Geschäftsführer/in/Koordinator/in bestellen, dessen/deren laufende Kompetenzen und Dienstverhältnis der Regionalvorstand zu regeln hat.

#### § 19 Austritt, Ausschluß und Auflösung

1. Der Austritt eines ... Mitglieds hat schriftlich zu erfolgen ...
2. ...
3. Die Auflösung des Vereins ... ist solange nicht möglich, als bestehende Verpflichtungen ihr Vermögen einschließlich aller Außenstände übersteigen. Die ordentliche Mitgliedschaft ... bleibt solange aufrecht, bis die Aufteilung des Vermögens und die Liquidierung allfälliger Verbindlichkeiten vollständig erfolgt sind.  
Bei Auflösung des Vereins wird das gesamte Vermögen im Verhältnis der zuletzt festgelegten Kopfquote auf die ordentlichen Mitgliedsgemeinden aufgeteilt."

In einer am 16. Jänner 2002 beim Finanzamt eingebrachten Eingabe ersuchte der Bw. um Ausstellung einer Bestätigung, dass der Verein „nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt“ sei, mit der Begründung, dass diese „zur Beantragung von verschiedenen Förderungsmitteln des Landes Oberösterreich betreffend des LEADER+-Programms 2000 – 2006 benötigt“ werde.

Nach Übermittlung der angeführten Statuten gab das Finanzamt dem Rechtsmittelwerber gegenüber mit Schreiben vom 28. Jänner 2002 bekannt:

„Da der Verein einerseits nicht gemeinnützig ist und sich andererseits unternehmerisch betätigt, kann die gewünschte Bestätigung leider nicht ausgestellt werden.“

In einem dem Finanzamt am 25. Jänner 2005 übermittelten Fragebogen betreffend „*Betriebs-eröffnung/-beginn*“ bezeichnete der Verein seine ausgeübte Geschäftstätigkeit als „*Werbetätigkeit*“; Angaben zum voraussichtlichen Umsatz bzw. Gewinn wurden nicht gemacht.

In der am 8. April 2002 abgegebenen Umsatzsteuererklärung für 2001 erklärte der Bw. keine Umsätze, machte jedoch an Vorsteuer einen Betrag von ATS 5.299 geltend. Laut Körperschaftsteuererklärung fiel ein Verlust von ATS 56.960 an. In der diesbezüglichen Beilage wurden mit dem Hinweis dass „*2001 noch keine Mitgliedsbeiträge bzw. sonstigen Einnahmen*“ angefallen seien, keine Betriebseinnahmen und an Betriebsausgaben der Verlustbetrag, resultierend u.a. aus Inseraten, Werbungsausgaben und Beratungshonoraren erklärt. Es erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung.

Aus den am 19. September 2003 eingereichten Steuererklärungen für 2002 ergeben sich u.a. folgende Daten (Beträge in Euro):

- Umsatzsteuer:  
Lieferungen und sonstige Leistungen: 875,-- €  
Innergemeinschaftliche Erwerbe: 1.843,80 €  
Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern: 6.332,93 €.
- Körperschaftsteuer:
  - Einnahmen:  
Handelswarenerlöse: 875,-- €  
Mitgliedsbeiträge: 49.106,53 €  
Sonstige Erträge – 0%: 24.790,-- €
  - Ausgaben:  
Personalaufwand: 53.193,21 €  
Abschreibungen: 3.219,48 €  
Werbung, werbeähnlicher Aufwand: 5.614,02 €

Hinsichtlich der Einnahmenpositionen „*Mitgliedsbeiträge*“ bzw. „*Sonstige Erträge*“ wurden in den Steuererklärungen keine näheren Angaben gemacht. Der Verein erklärte einen Gewinn von 7.630,25 €, der mit Bescheid vom 23. September 2003 entsprechend der Körperschaftsteuer unterzogen wurde, ohne dass hinsichtlich der nicht näher bezeichneten Einnahmenpositionen „*Mitgliedsbeiträge*“ bzw. „*Sonstige Erträge*“ Erhebungen angestellt worden wären.

Die dagegen eingebrachte Berufung vom 6. Oktober 2003 richtete sich gegen die Nichtberücksichtigung des Freibetrags gemäß § 23 KStG 1988 von 7.300,-- €, wobei zur Begründung ausgeführt wurde, dass es sich laut Statuten um einen „*gemeinnützigen, nicht auf Gewinnerzielung ausgerichteten Verein handelt*“. Im übrigen seien die Statuten zusammen mit dem Land OÖ ausgearbeitet worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte zur Begründung aus, dass „*die Förderung von Vereinszwecken wie*

*Tourismus, Regionalmarketing, Landwirtschaft, Gewerbe, Verkehr und Kommunikation nicht gemeinnützig*" sei.

In einem gegen diese Entscheidung des Finanzamtes gerichteten – als „Berufung“ bezeichneten – Schriftsatz vom 22. November 2003 (gemeint: Vorlageantrag) führte der Verein aus, dass er gemeinnützig sei und keine Gewinnabsicht verfolge. Diese Ansicht vertrete auch das Land OÖ. Im Übrigen würden laut seinen Informationen *„alle Regionalverbände in Oberösterreich als gemeinnützige Vereine behandelt“*.

Dem Vorlageantrag war ein Schreiben des Landes OÖ, Agrar- und Forstsrechtsabteilung, vom 20. November 2003 folgenden Inhalts beigelegt:

*„Gerne bestätigen wir Ihnen, dass der Regionalverband gemäß seinen Statuten und nach unseren Informationen auch in seiner tatsächlichen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist. Der Regionalverband S wurde in erster Linie als Träger für die EU-Gemeinschaftsinitiative LEADER+ gegründet. Seine Aufgaben liegen in der lokalen Information über Fördermöglichkeiten, Anregung, Initiierung und Unterstützung von Projekten, der Vorbewilligung von Projekten (Überprüfung hinsichtlich der Übereinstimmung mit dem lokalen Leitbild), Öffentlichkeitsarbeit sowie der Durchführung von gemeinnützigen, nicht direkt wertschöpfenden LEADER+-Projekten als Projektträger.“*

In der vom Bw. herausgegebenen – dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden – Broschüre *„S – der P-Wald von A bis Z“* wird das „LEADER+-Programm“ als *„strategisches Gemeinschaftsprogramm von EU, Bund und Land Oberösterreich, das Projekte der ländlichen Entwicklung fördert“* bezeichnet. Die Broschüre selbst gliedert sich folgendermaßen:

- Sehenswürdigkeiten der Region
- *„Der S von A- Z“:*  
Alphabetische Aufzählung diverser Adressen in den einzelnen Gemeinden (neben kulturellen Einrichtungen auch z.B. Angelmöglichkeiten, namentliche Aufzählung von Apotheken, Ärzten, Busreiseunternehmer, Bäckereien, Banken, Campingplätze, Diskotheken, Fahrradverleih, Friseure, Gärtnereien, Gaststätten, Handwerksbetriebe, Lebensmittelgeschäfte, Reitmöglichkeiten, Saunaanlagen, Stockbahnen, Tankstellen, Taxiunternehmer, Urlaub auf dem Bauernhof, usw.)
- Einkaufen beim Direktvermarkter
- Einkehrmöglichkeiten.

Dem Internetauftritt des Vereins (Adresse: <http://www.S.at>) ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

- Im Link "Gewerbe" wird auf Gastronomie und Dienstleistungen der Region verwiesen.
- Der Link "Daten & Fakten" enthält die Kategorien S von A bis Z (siehe oben), Direktvermarkter, Gaststätten und Sehenswürdigkeiten.

Auf der seitens der Europäischen Union eingerichteten Internet-Adresse

"[http://europa.eu.int/comm/agriculture/rur/leaderplus/index\\_de.htm](http://europa.eu.int/comm/agriculture/rur/leaderplus/index_de.htm)" werden LEADER+-

Programme folgendermaßen umschrieben:

*"Leader+, eine von vier aus den EU-Strukturfonds finanzierten Initiativen, soll den Akteuren im ländlichen Raum dabei helfen, Überlegungen über das langfristige Potenzial ihres Gebiets anzustellen. Es fördert die Durchführung integrierter, qualitativ hochstehender und origineller Strategien für eine nachhaltige Entwicklung und legt den Schwerpunkt auf Partnerschaften und Netzwerke für den Austausch von Erfahrungen. ....*

*Leader I legte den Grundstein für einen neuen, sowohl gebietsbezogenen als auch integrierten und partizipativen Ansatz in der Politik zur Entwicklung des ländlichen Raums. Mit Leader II wurde der Ansatz von Leader I allgemeiner gefasst und der Schwerpunkt auf den innovativen Charakter der Vorhaben gelegt. Leader+ bewahrt seine Funktion als Experimentierstätte für die Entwicklung und Erprobung neuer integrierter und nachhaltiger Entwicklungsansätze, die die Politik zur Entwicklung des ländlichen Raums in der Gemeinschaft beeinflussen, ergänzen und/oder verstärken sollen.*

*Leader+ gliedert sich in drei Aktionen zuzüglich technischer Hilfe:*

	Mio. EUR	Anteil (%)
Aktion 1: Förderung integrierter gebietsbezogener Entwicklungsstrategien mit Pilotcharakter auf der Grundlage eines Bottom-up-Konzepts	4.377,6	86,75
Aktion 2: Förderung der Zusammenarbeit zwischen ländlichen Gebieten	504,8	10,00
Aktion 3: Vernetzung	68,7	1,36
Technische Hilfe	95,4	1,89

*Die Durchführung von Aktion 1 erfolgt über lokale Aktionsgruppen (LAG), die in einem offenen Verfahren auf der Grundlage von in den Programmen festgelegten Kriterien ausgewählt werden. Zu diesen Kriterien zählen der ländliche Charakter der Gebiete, ihre Homogenität in physischer, wirtschaftlicher und sozialer Hinsicht sowie das Vorliegen integrierter und innovativer Entwicklungspläne. Wirtschafts- und Sozialpartner sowie die Verbände müssen mindestens 50% der lokalen Partnerschaft stellen. Außerdem werden die Eignung und die Effizienz dieser Partnerschaft berücksichtigt.*

*Von der Kommission festgelegte Schwerpunktthemen*

- *Valorisierung des natürlichen und kulturellen Potenzials einschließlich der Steigerung des Werts von Flächen (33% aller LAG);*
- *Verbesserung der Lebensqualität im ländlichen Raum (24%);*
- *Aufwertung der lokalen Erzeugnisse, indem besonders Kleinbetrieben durch kollektive Maßnahmen der Marktzugang erleichtert wird (21%);*
- *Einsatz neuen Know-hows und neuer Technologien zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der Erzeugnisse und Dienstleistungen der Gebiete (10%).*

*Die nationalen Netzwerke (Aktion 3) leiten Informationen von der nationalen Ebene an die LAG weiter und fungieren als Forum für den Austausch von Erfahrungen und Know-how. Außerdem unterstützen sie die lokale und transnationale Zusammenarbeit. ...."*

*Die Mitgliedstaaten müssen nun bis Ende 2003 eine Halbzeitbewertung der Leader+-Programme vorlegen.*

Der Website <http://www.leader-austria.at/network/leaderplus> (österreichweites Netzwerk des LEADER+Programms) ist zu entnehmen:

### **"Was ist LEADER+**

#### *Methode und Prinzipien*

*... läuft derzeit die Umsetzungsphase von LEADER+, einem Pilotprogramm für innovative Strategien in der ländlichen Entwicklung. Der Begriff „LEADER-Methode“ bezeichnet das Zusammenwirken von „sieben besonderen Merkmalen“ bzw. „Handlungsprinzipien“:*

**Der territoriale Ansatz:** *Die Strategieentwicklung orientiert sich an den besonderen Gegebenheiten, Stärken und Schwächen eines Gebiets, das sich durch ein gewisses Maß an sozialer Zusammengehörigkeit, gemeinsamer Geschichte und Tradition sowie durch ein Bewusstsein gemeinsamer Identität auszeichnet.*

**Der Bottom-up-Ansatz:** *Damit ist die Einbeziehung der lokalen AkteurInnen, der gesamten Bevölkerung sowie der sozialen und wirtschaftlichen Interessengruppen und öffentlichen und privaten Einrichtungen in die Entscheidungsfindung gemeint.*

**Der partnerschaftliche Ansatz:** *Plattform und Motor der lokalen Entwicklung ist die lokale Aktionsgruppe – ein Zusammenschluss von Partnern aus öffentlichen und privaten Sektoren, die im Rahmen ihrer Partnerschaft eine gemeinsame Strategie und innovative Maßnahmen entwickeln und umsetzen.*

**Der Innovationswert der Aktionen:** *Innovation heißt sowohl Erstmaligkeit als auch Hebelwirkung für dauerhafte Veränderung. Innovation ist somit mit Übertragung und Vernetzung eng verbunden.*

**Der multisektorale Ansatz:** *Es geht nicht um noch so gescheite Einzelaktionen, sondern um die Integration von Aktionen in ein koordiniertes Gesamtkonzept, das neue Möglichkeiten für die lokale Entwicklung eröffnet.*

**Vernetzung und grenzübergreifende Zusammenarbeit:** *Die Bildung von Entwicklungspartnerschaften und -netzwerken zwischen AkteurInnen unterschiedlicher ländlicher Regionen ist, falls sie gelingt, so anspruchsvoll wie veränderungswirksam. Dieses Handlungsprinzip wird von vielen VertreterInnen der Kommission als die eigentliche Quelle des „europäischen Mehrwerts“ der Politik für den ländlichen Raum angesehen.*

**Dezentrale Management- und Finanzierungsmodalitäten:** *Die Spielräume für die Eigenverantwortung der lokalen Partnerschaften und programmverantwortlichen Stellen sind durch die Verfassungen der jeweiligen Mitgliedsstaaten zu sehr geprägt, als dass sich hier ein auch nur halbwegs einheitliches Bild ergeben hätte. ....*

*Im Rahmen des Reformpaketes Agenda 2000 wurden u.a. die Regelungen für die EU-Regionalförderung neu festgelegt. Mit der allgemeinen Strukturfondsverordnung wurden vier Gemeinschaftsinitiativen geschaffen, wobei die Gemeinschaftsinitiative LEADER+ der Förderung von Innovationen im ländlichen Raum dient. Gemeinschaftsinitiativen sind als Interventionsinstrument dadurch gekennzeichnet, dass die Europäische Kommission selbst die Aktionsbereiche der Programme formuliert und ihre eigenen Zielvorstellungen definiert, wenngleich die Mitgliedstaaten in die Konzeption mit einbezogen werden. Die Kommission bezeichnet die Gemeinschaftsinitiativen als Ergänzung zu den finanziell weit höher dotierten Zielprogrammen oder auch als "Experimentierwerkstätten". LEADER+ ist im Unterschied zu den Zielgebietsprogrammen im gesamten ländlichen Raum möglich. Damit werden die Möglichkeiten, die die Programme zur Förderung der Entwicklung des ländlichen Raums bieten, um eine zusätzliche innovative Dimension erweitert.*

*Die Umsetzung von LEADER+ hat entsprechend den Vorgaben der EU in begrenzten Gebieten zu erfolgen, die in einem Auswahlverfahren zu bestimmen sind. Für eine Teilnahme an LEADER+ kommen ländlich geprägte Regionen in Frage, die in geographischer, wirtschaftlicher und sozialer Hinsicht eine homogene Einheit bilden.*

*Wesentliche Elemente dieser Initiative sind die Bevorzugung integrierter regionaler Entwicklungsstrategien gegenüber sektorspezifischen Aktionen, die besondere Betonung des Mitwirkens der lokalen Bevölkerung an der gebietsbezogenen Entwicklung sowie die intensive Zusammenarbeit und Vernetzung der ländlichen Gebiete.*

### **Gemeinschaftsinitiative LEADER+ in Österreich**

*Die Europäische Kommission genehmigte am 26. März 2001 das "LEADER+ Programm Österreich" für die Strukturfondsperiode 2000 - 2006. Das österreichische LEADER+ Programm ist damit - gemeinsam mit dem finnischen Programm - das erste von der Kommission genehmigte LEADER+ Programm. Mit dem raschen Verhandlungsabschluss demonstrierte Österreich erneut seine führende Position in Angelegenheiten der ländlichen Entwicklung, die bereits im Vorjahr mit der ebenso raschen wie erfolgreichen Verhandlung des "Österreichischen Programms für die Entwicklung des ländlichen Raums" unter Beweis gestellt wurde. Unmittelbar nach der Programmgenehmigung veröffentlichte das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft ... einen Aufruf zur Beteiligung am österreichischen LEADER+ Programm. Der Aufruf gab interessierten Regionen die Möglichkeit, bis Ende Mai 2001 Vorschläge über die zukünftige Entwicklung ihres Gebietes in Form von regionalen Entwicklungsplänen vorzulegen. Die Teilnahme am LEADER+ Programm Österreich ist nur für als "Lokale Aktionsgruppen" organisierte Regionen unter Erfüllung bestimmter, von der Europäischen Kommission genehmigter Kriterien möglich. Die Kriterien zur Auswahl der Lokalen Aktionsgruppen verlangen von diesen vor allem ein professionelles Management, ein dementsprechendes Organisationskonzept sowie die verbindliche Zusage über die Aufbringung ausreichender Eigenmittel. Besonderes Augenmerk wurde bei der Auswahl auf einen sektorübergreifenden, pilothaften Entwicklungsansatz gelegt. Als wichtige Anforderungen galten zudem die Schritte und Methoden zur Strategiefindung, wobei die Einbindung der relevanten regionalen Akteure in den Prozess von zentraler Bedeutung war. ....*

### **Das österreichische LEADER+ Programm**

*.... Leitziel des österreichischen LEADER+ Programms ist es, den ländlichen Raum in seiner Funktionsfähigkeit als Lebens- und Wirtschaftsraum unter Bewahrung und Unterstützung regionaler Identitäten zu erhalten und zu entwickeln.*

*....*

*Obwohl das Leader+ Programm ausschließlich aus dem Agrarfonds der EU kofinanziert wird, sind die Aktionsfelder aller drei EU-Strukturfonds förderfähig. ... Dies ermöglicht, Leader+ als integriertes Programm zu gestalten und gibt den ausgewählten Lokalen Aktionsgruppen weitgehende Entscheidungsfreiheit bei der Wahl der Maßnahmen, die sie zur Entwicklung ihrer Region umsetzen wollen. Das neue Leader+ Programm verwirklicht jenen Ansatz, welcher in der Literatur der Regionalentwicklung als "bottom up approach" bezeichnet wird, in einem hohen Masse.*

*Die 56 nunmehr ausgewählten Gebiete umfassen 1.119 Gemeinden in acht Bundesländern. Die Gesamtfläche dieser Gebiete beträgt 46.996 km<sup>2</sup> und ist Lebensraum für 2.175.079 Menschen.*

### **Daten und Fakten?**

*...*

*Die Nationale Netzwerk Servicestelle LEADER+ hat für den Zeitraum der Strukturfondsperiode 2000 bis 2006 einschließlich des Nachrechnungszeitraums bis 2008 folgende Aufgaben zu erfüllen:*

- *Unterstützung der Lokalen Aktionsgruppen*



- Zusammenarbeit mit nationalen Bundes- und Landesstellen
- Erfahrungsaustausch mit anderen nationalen Netzwerken
- Erfahrungsaustausch mit LEADER + Netzwerken anderer Mitgliedstaaten
- Zusammenarbeit mit der Europäischen Beobachtungsstelle LEADER
- Unterstützung im Bereich des Titels 2 der Leitlinie für LEADER+, interterritoriale und transnationale Zusammenarbeit
- Medienarbeit
- Knowledge Management

...

## **Abwicklungsstrukturen**

*Obwohl das LEADER+ Programm Österreich als nationales Programm konzipiert und genehmigt wurde, sind die Abwicklungsstrukturen entsprechend der föderalen Struktur Österreichs gestaltet. Dementsprechend ist in jedem der 8 programmbeteiligten Bundesländer eine Stelle im jeweiligen Amt der Landesregierung als programmverantwortliche Landesstelle (PVL) für LEADER+ benannt. Die PVL sind für die Abwicklung des Programms auf der Ebene der Einzelprojekte gemäß Titel 1 und 2 verantwortlich. Sie haben bei der Programmumsetzung umfangreiche Aufgaben zu erfüllen, die von der Beratung der ProjektträgerInnen hinsichtlich der Programmziele und der Voraussetzungen für die Gewährung einer LEADER+ Projektförderung bis zur Mittelauszahlung und Projektabrechnung reichen. Projekte gemäß Titel 1 und 2 sind unter Verwendung eines bundeseinheitlichen Antragformulars ausschließlich bei den PVL einzureichen. Bei Kooperationsprojekten müssen die LAGs auch den Genehmigungsstand des Projektes bei den Partner-LAGs angeben. Vor dem Start eines Kooperationsprojektes ist der Nachweis zu erbringen, dass bei allen PartnerInnen die Genehmigungsverfahren positiv abgeschlossen sind. Den PVL obliegt die Prüfung des Antrags auf Kohärenz mit dem LEADER+ Programm. Nach positiver Begutachtung durch die PVL und nach Abstimmung mit einem Koordinationsgremium der Förderstellen teilt die PVL den Projektantrag einer fachlich zuständigen Förderstelle auf Bundes- oder auf Landesebene zu. Die weitere förder-technische Bearbeitung wird von der betroffenen Förderstelle durchgeführt. Fazit: Mit den PVL als Hauptansprechpartner für die LAGs konnte - soweit dies in einem föderalen System eben möglich ist - faktisch das "One-stop-shop-Prinzip" beim Beantragen einer LEADER+ Förderung eingeführt werden".*

## **Über die Berufung wurde erwogen:**

### **1. Zur Gemeinnützigkeit des Vereins**

#### **1.1. Rechtsgrundlagen**

**1.1.1.** Nach § 34 Abs. 1 BAO sind 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 ihrer Rechtsgrundlage (Statuten) und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Abgabenrechtliche Begünstigungen verlangen grundsätzlich ein „Dienen“, d.h. ein auf die entsprechende Zweckverwirklichung gerichtetes aktives Bemühen, somit die Erbringung von als abgabenrechtlich begünstigt anzusehenden Leistungen (*Baldauf in Kohler/Quant-*

*schnigg/Wiesner* [Hrsg.] – *Baldauf/Renner/Wakounig* [Bearb.], Die Besteuerung der Vereine<sup>9</sup>), 60). § 34 Abs. 1 BAO umschreibt – gleichsam programmatisch – die Hauptkomponenten, die für die Anwendung der in einzelnen Abgabengesetzen vorgesehenen Begünstigungen vorliegen müssen (*Baldauf*, a.a.O., 61); die im Grundtatbestand enthaltenen Tatbestandsmerkmale werden in den folgenden Bestimmungen der BAO (§§ 35 ff) näher erläutert (VwGH 26.6.2001, 97/14/0170).

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

**1.1.2.1.** 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 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. Die insoweit angeführte Förderung auf materiellem Gebiet erfährt dabei die Ausprägung im Fürsorgebereich und Wohlfahrtswesen (*Baldauf*, a.a.O., 66; *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht<sup>2</sup>, 53).

**1.1.2.2.** In diesem Zusammenhang ist hinsichtlich – zumindest einzelner vom Bw. offenbar verfolgten – Zwecke festzuhalten:

- Die Unterstützung des Fremdenverkehrs gilt als nicht gemeinnützig (VwGH 30.11.1993, 90/14/0094; *Baldauf*, a.a.O., 81).
- Heimatkunde und Heimatpflege ist Bereicherung des kulturellen Lebens und daher i.d.R. gemeinnützig (VwGH 24.4.1978, 1054/77).
- Die Förderung von Kunst und Kultur wird als gemeinnützig angesehen (*Baldauf*, a.a.O., 85 unter Hinweis auf die in den – im Übrigen für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindenden – Vereinsrichtlinien 2001 zum Ausdruck kommende Rechtsansicht der Verwaltungspraxis).
- Die Verwaltungspraxis (VereinsR 2001, Rz 79a) sieht Wirtschaftsförderung nur dann als gemeinnützig an, wenn die Volkswirtschaft u.a. im Wege der Verbesserung der Infrastruktur, der Ausbildung von Betriebsinhabern und Beschäftigter erfolgt, sofern sich die

Förderung auf die Verbesserung wirtschaftlicher Rahmenbedingungen richtet, auf eine größere Region bzw. auf ein Bundesland erstreckt, in der im Wesentlichen dieselben wirtschaftlichen Verhältnisse herrschen, und die Förderung nicht in erster Linie einzelnen, wenn auch in ihrer Anzahl nicht beschränkten Wirtschaftssubjekten (d.h. Betrieben) zugute kommt (in diesem Sinne auch VwGH 29.1.1996, 94/16/0196, 0197 bzw. VwGH 8.9.2003, 2000/17/0146). Daraus folgt, dass Wirtschaftsförderung nur dann als gemeinnützig anzusehen ist, wenn dadurch die Allgemeinheit (unmittelbar; vgl. Pkt. 1.1.5) gefördert wird (*Baldauf*, a.a.O., 91 f mit umfangreicher Darstellung der Judikatur). Von derartigen Fällen abgesehen ist somit Wirtschaftsförderung keine gemeinnützige Zweckverfolgung (vgl. zuletzt VwGH 21.10.2004, 2001/13/0267 zu einem Verein, dessen Zweck u.a. in der Veranstaltung von Märkten lag).

**1.1.3.** Gemäß § 36 Abs. 1 BAO ist ein Personenkreis dann nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl und dergleichen fest abgeschlossen ist oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann. Der Umstand, dass Erträge eines Unternehmens einer Gebietskörperschaft zufließen, bedeutet nach Abs.2 leg.cit. für sich allein noch keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass eine bloße Einschränkung der Mitglieder eines Vereins bzw. Förderer des begünstigten Zwecks die Gemeinnützigkeit dann unberührt lässt, wenn Förderer (Vereinsmitglieder) und Geförderte (Personenkreis, dem gegenüber sich der begünstigte Vereinszweck richtet) nicht ident sind, in der Praxis demnach das Wirken eines Vereins mit nur wenigen Mitgliedern prinzipiell breiten Bevölkerungsschichten – eben der „Allgemeinheit“ – zu Gute kommt (*Baldauf*, a.a.O., 95 f mit Verweis auf VwGH 8.9.1992, 88/14/0014). In diesem Zusammenhang wird – wie bereits erwähnt – die Einschränkung auf eine „größere Region“ nicht mehr als schädlich angesehen (*Baldauf*, a.a.O., 97 f).

**1.1.4.** Nach § 39 BAO liegt eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke vor, wenn u.a. folgende Voraussetzungen zutreffen:

**1.1.4.1.** Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (Z 1).

Verfolgt somit ein Verein auch andere als begünstigte – im konkreten Fall somit gemeinnützige – Zwecke, ist er von abgabenrechtlichen Begünstigungen ausgeschlossen, es sei denn die nicht begünstigten Zwecke sind als völlig untergeordnet anzusehen (vgl. *Achatz*, Die Voraussetzungen für die Begünstigung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke in

*Achatz* [Hrsg.], Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II, 37). Hinsichtlich der Zweckverschmutzung durch nicht begünstigte Nebenzwecke werden allgemein nicht begünstigte Zwecke noch solange nicht als gemeinnützigkeitsschädlich angesehen, als die darauf entfallende Vereinstätigkeit nicht mehr als 10% der Gesamttätigkeit des Vereins beträgt (*Baldauf*, a.a.O., 112; vgl. VwGH 26.1.1994, 92/13/0059, wonach bei einem 30%-igen Tätigkeitsanteil nicht mehr von einer völligen Unterordnung mehr ausgegangen werden kann).

#### **1.1.4.2.** Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben (Z 2).

Insoweit erscheint das Ziel des Erreichens finanzieller Bedeckung sämtlicher Ausgaben der Körperschaft gerechtfertigt, worunter z.B. auch das Streben nach einem Gebarungüberschuss zur Schaffung einer finanziellen Basis für künftige Zweckverwirklichungsaufgaben fällt. (*Baldauf*, a.a.O., 114). Allerdings ist zu betonen, dass das Unterhalten eines auf Gewinn gerichteten Betriebs nach § 44 Abs. 1 BAO prinzipiell zum Verlust sämtlicher abgabenrechtlichen Begünstigungen führt und diese Rechtsfolge nur durch eine entsprechende bescheidmäßige „Ausnahmegenehmigung“ des für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamts verhindert werden kann (§ 44 Abs. 2 BAO). Unschädlich sind lediglich nicht angestrebte Gebarungüberschüsse („Zufallsgewinne“), die in der Folge wiederum begünstigten Zwecken zugeführt werden.

**1.1.4.3.** 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 von Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden (Z 5). Dafür ist auch schon in der Satzung durch entsprechende Bestimmungen vorzusorgen:

- In formeller Hinsicht ist in der Satzung eindeutig zu bestimmen, wofür das Vereinsvermögen im Fall der Auflösung oder des Wegfalls des begünstigten Zwecks zu verwenden ist, wobei unter Vermögen das „Reinvermögen“ (also nach Abzug allfälliger Verbindlichkeiten) zu verstehen ist.
- In materieller Hinsicht (Verwendungszweck) muss eine Verwendung des Vereinsvermögens für begünstigte Zwecke vorgesehen sein, was auf folgende Weise erfolgen kann (*Baldauf*, a.a.O., 117 sowie zu Judikaturbeispielen einer ausreichenden Vermögensbindung 119; *Prinz/Prinz*, a.a.O., 81 f):
  - Zulässig ist einerseits eine abstrakte Festlegung, dass das Vereinsvermögen für – nach den §§ 34 ff BAO – abgabenrechtlich begünstigte Zwecke Verwendung zu finden hat; dasselbe gilt für eine – genau umschriebene – konkrete, ebenfalls abgabenrechtlich begünstigte Verwendung (VwGH 9.8.2001, 98/16/0395).

- Bei Übergang des Vermögens auf einen Nachfolgerechtsträger muss dieser ebenfalls abgabenrechtlich begünstigt sein und das erhaltene Vermögen dementsprechend für begünstigte Zwecke verwenden (VwGH 26.6.2001, 97/14/0170). Wird das Vermögen auf eine Körperschaft des öffentlichen Rechts übertragen, ist damit gleichfalls die Auflage der Verwendung für begünstigte Zwecke zu verbinden (VwGH 26.6.2001, 97/14/0170; *Prinz/Prinz*, a.a.O., 83).
- Wie bereits sich aus dem oben angeführten Gesetzestext ergibt, ist die entsprechende Vermögensverwendungspflicht jedenfalls auch bei Wegfall des bisherigen begünstigten Zwecks in der Satzung zu normieren, andernfalls eine Abgabenbegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nicht in Anspruch genommen werden kann (VwGH 9.8.2001, 98/16/0395, 0396, 0397).

**1.1.5.** Unmittelbare Förderung des begünstigten Zwecks liegt nach § 40 Abs. 1 BAO nur vor, wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt. Dies kann auch durch einen Dritten geschehen, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

Dieses Gebot der Unmittelbarkeit erfordert prinzipiell eine begünstigte Zweckverfolgung durch den Verein selbst. Wirken Dritter kann nur dann wie eigenes Wirken des Vereins selbst angesehen werden, wenn diese in einem Weisungs- bzw. Abhängigkeitsverhältnis zum Verein stehen (*Baldauf*, a.a.O., 121). Ein Verein, der lediglich begünstigte Aufgaben finanziert, ist dann nicht gemeinnützig, wenn er sich auf die bloße Mittelbereitstellung – ohne entsprechende Einwirkungsmöglichkeiten auf Erfüllungsgehilfen – beschränkt (*Baldauf*, a.a.O., 121 f mit Verweis auf *Wiesner*, Die laufende Besteuerung der Privatstiftung in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich*, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, 181).

**1.1.6.** § 41 BAO stellt Erfordernisse für die Rechtsgrundlage (Statuten) eines Vereins auf:

**1.1.6.1.** Abs. 1 bestimmt, dass die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für begünstigte Zwecke ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben muss (formelle Satzungsmaßigkeit).

Die begünstigte (d.h. gemeinnützige, ausschließliche und unmittelbare) Zweckverfolgung muss in den Statuten eindeutig verankert sein (VwGH 30.4.1999, 98/16/0137). Somit muss schon allein auf Grund der Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage geklärt werden kann, ob Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen gegeben sind. Werden in den Statuten auch nicht begünstigte Mittel zur Zweckverfolgung angeführt, muss eindeutig zum Ausdruck kommen, dass es sich hierbei um völlig untergeordnete Nebenzwecke handelt (VwGH 11.4.1991, 90/13/0222).

**1.1.6.2.** Nach Abs. 2 leg.cit liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 BAO dann vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung so genau bestimmt wird, dass geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

Zur satzungsmäßigen Vermögensbindung vgl. die Ausführungen zu Pkt. 1.1.4.3..

**1.1.6.3.** Weisen Statuten Mängel auf, sind abgabenrechtliche Begünstigungen grundsätzlich zu versagen. Nach der Verwaltungspraxis (Vereinsrichtlinien 2001, Rz 111) „*bestehen aber keine Bedenken dagegen*“, dass auch bei mangelhafter Rechtsgrundlage abgabenrechtliche Begünstigungen (in vorläufigen Bescheiden) gewährt werden, „*sofern sich zumindest eine begünstigte Zielsetzung erkennen lässt*“. Die Rechtsprechung versagt hingegen durchwegs bei jedwedem steuerlich relevanten Satzungsmangel die Zuerkennung abgabenrechtlicher Begünstigungen, sodass insoweit ein Abstellen auf die tatsächliche Geschäftsführung entbehrlich ist (*Prinz/Prinz*, a.a.O. mit Verweis auf VwGH 20.7.1999, 99/13/0078).

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

Die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins (d.h. das „gelebte Vereinsleben“) muss mit den Statuten übereinstimmen (*Baldauf*, a.a.O., 131 f). Ergibt die tatsächliche Geschäftsführung, dass ein Verein in Erfüllung des satzungsmäßigen Vereinszwecks im Grunde im Grunde nichts anders als eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, kommen abgabenrechtliche Begünstigungen nicht in Betracht (VwGH 28.5.1997, 94/13/0219).

## **1.2. Anwendung auf den konkreten Fall**

**1.2.1.** In den folgenden Ausführungen (Pkte. 1.2.2. ff) wird zu klären sein, ob der Bw. die in § 34 Abs. 1 BAO programmatisch vorgesehenen Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, für sich in Anspruch nehmen kann.

Gleich vorweg ist festzuhalten, dass für den Verein nur eine Untersuchung dahingehend anzustellen ist, ob er – ausschließlich und unmittelbar - „gemeinnützige“ Zwecke i.S.d. § 35 BAO verfolgt; die Verfolgung der übrigen begünstigten Zwecke (mildtätig, kirchlich) ist nicht erkennbar und wird auch vom Bw. nicht behauptet.

**1.2.2.** Zwecke des - laut Statuten nicht gewinnorientiert geführten – Bw. sind nach Pkt. 2 seiner Statuten die Setzung von Maßnahmen zur Förderung der Regionalentwicklung mit allen Wirtschafts-, Kultur- und Freizeiteinrichtungen und die Unterstützung der Entwicklung der

Region und der Förderung grenzüberschreitender Zusammenarbeit. Die Schwerpunkte liegen dabei in den Bereichen Landwirtschaft/Kulturlandschaft, Tourismusentwicklung/Regionalmarketing, Gewerbe/Verkehr/Kommunikation sowie Kultur/Gesundheit/Bildung/Bewusstseinsbildung. Diese Aussagen decken sich im Wesentlichen auch mit den Aussagen der in der Sachverhaltsdarstellung angeführten Websites.

Die Hauptaufgaben zur Erreichung dieser Zwecke liegen nach § 2 Pkt. 2 der Vereinsstatuten insbesondere in den Bereichen Entwicklungsförderung, Werbung (z.B. eigene Regionalmarke und Planung und Durchführung von Verkaufsstrategien, Ausbau dementsprechender gemeinsamer Einrichtungen), Durchführung von Veranstaltungen und Aktionen und Koordinierung einzelner Mitglieder, Anregung und Pflege eines Erfahrungsaustausches, Vertiefung des Interesses der Bevölkerung für Regionalentwicklung, Pflege der Zusammenarbeit und gegenseitigen Hilfestellung, Wahrung gemeinsamer Interessen der Mitglieder sowie in der Mitwirkung an Entwicklung und Umsetzung eines Leitbildes, insbesondere der Umsetzung des LEADER+-Programms.

Nach diesen statutenmäßigem Zweck, der sich laut Informationsbroschüre und Internetauftritt offenbar auch mit der tatsächlichen Geschäftsführung deckt, werden einerseits Zwecke verfolgt, die – wie etwa Förderung von Kultur, Gesundheit oder Bildung – als gemeinnützig i.S.d. § 35 BAO und somit prinzipiell als abgabenrechtlich begünstigt angesehen werden können. Andererseits verfolgt der Verein nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats in einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß auch die Förderung wirtschaftlicher Belange der Mitgliedergemeinden bzw. insbesondere dort angesiedelter regionaler Wirtschaftsbetriebe und darüber hinaus die Lukrierung von Fördermitteln für bestimmte – teils auch kommerzielle - Projekte. Eine derartige Förderung ist jedoch nach den obigen Darstellungen nicht als abgabenrechtlich begünstigt anzusehen.

**1.2.3.** Was die Frage des in § 36 BAO normierten Erfordernisses der Allgemeinheit aus Sicht der Größe des geförderten Personenkreises betrifft, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats insoweit diese Bedingung erfüllt. Nachdem sich – von der noch zu erörternden Frage der Unmittelbarkeit der Förderung abgesehen – einerseits das Tätigkeitsgebiet des Vereins mit neun Gemeinden auf eine größere Region bezieht und andererseits dem Grunde nach der dort ansässigen Bevölkerung zu Gute kommt, kann – allerdings nur isoliert auf den örtlichen Wirkungsbereich gesehen – von einer begünstigten Zweckverfolgung ausgegangen werden.

**1.2.4.** Zur ausschließlichen Förderung begünstigter Zwecke i.S.d. § 39 BAO durch den Bw. ist festzuhalten:

**1.2.4.1.** Wie in Pkt.1.2.2 festgehalten, verfolgt der Verein sowohl begünstigte, als auch nicht begünstigte Zwecke, sodass zu klären ist, ob der Anteil der nicht begünstigten Zweckverfolgung (Wirtschaftsförderung im weitesten Sinn) noch als „völlig untergeordnet“ anzusehen ist (Z 1). Wie sich einerseits aus Darstellung des Verhältnisses der begünstigten und nicht begünstigten Zwecke in den Vereinsstatuten und andererseits aus Prospekt und Internet-Auftritt ergibt, ist offenkundig nicht von einer völligen Unterordnung der Wirtschaftsförderung als nicht begünstigte Zweckverfolgung auszugehen. Vielmehr hat der Unabhängige Finanzsenat den Eindruck gewonnen, dass gerade dieser Anteil sogar eindeutig überwiegend ist. So enthalten die Mehrzahl der Seiten des Prospekts Hinweise auf in der geförderten Region ansässige Wirtschaftsbetriebe oder Vertreter freier Berufe, sodass offenkundig deren wirtschaftliche Förderung erreicht werden soll.

**1.2.4.2.** Ob der Bw. tatsächlich keinen Gewinn erstreben möchte (Z 2) kann nach dem derzeitigen Ermittlungsstand nicht festgestellt werden. In der Tat erzielt der Verein zwar nahezu laufend Gewinne, doch ist einerseits ein beträchtlicher Teil der Einnahmen auf als „Mitgliedsbeiträge“ titulierte Einnahmenezuflüsse zurückzuführen (siehe hiezu Pkt. 2.) und wurden andererseits keine Erhebungen dahingehend angestellt, ob die – aus welchem Grund auch immer – erzielte „Gewinne“ zur – der Gemeinnützigkeit prinzipiell nicht entgegenstehenden – Schaffung einer finanziellen Basis für künftige Zweckverwirklichungsaufgaben herangezogen werden sollen.

**1.2.4.3.** Was die Verwendungspflicht allenfalls vorhandenen Vereinsvermögens bei Beendigung oder Auflösung des Vereins bzw. bei Wegfall des – behauptetermaßen vorhandenen – begünstigten Zwecks betrifft, sind die Statuten des Vereins aus folgenden Gründen mangelhaft:

- Die Statuten haben für den Fall, dass der – den eigenen Darstellungen nach - begünstigte Vereinszweck wegfällt, keine entsprechende Vorsorge getroffen.
- Das allenfalls vorhandene Vereinsvermögen soll bei Vereinsauflösung an die Mitgliedsgemeinden entsprechend der Kopfquote der ansässigen Bevölkerung aufgeteilt werden. Wie in Pkt. 1.1.4.3 dargestellt, ist einerseits eine Verteilung an die Mitglieder schädlich und andererseits eine ebensolche an Gemeinden als Körperschaften des öffentlichen Rechts dann nicht ausreichend, wenn keine Zweckbindung für abgabenrechtlich begünstigte Zwecke i.S.d. §§ 34 ff BAO vorgesehen ist.

**1.2.5.** Zur nach § 40 BAO erforderlichen Unmittelbarkeit der Zweckförderung des Bw. ist auszuführen:

- Obwohl durchaus einzuräumen ist, dass die (wirtschaftliche) Stärkung einer Region auch der Allgemeinheit – d.h. im konkreten Fall insbesondere der dort lebenden Bevölkerung -



zu Gute kommt und diese dadurch in einem gewissen Ausmaß gefördert wird, fehlt dieser Förderung jedoch das für abgabenrechtliche Begünstigungen erforderliche Merkmal der Unmittelbarkeit der Zweckförderung. Die Förderung beschränkt sich – zumindest teilweise – vorrangig auf die Förderung von Wirtschaftstreibenden, was aber – wie dargestellt – für sich gesehen keine gemeinnützige Zweckverfolgung darstellt.

- Zweck des Vereins ist offenbar auch das möglichst optimale Lukrieren von Fördermittel des LEADER+-Programms und allfällige Weitergabe erhaltener Fördermittel an Dritte, etwa zur Finanzierung regionaler Projekte. Selbst wenn die Verwirklichung dieser Projekte tatsächlich als abgabenrechtlich begünstigt angesehen werden könnte (etwa weil sie im Kultur- oder Bildungsbereich angesiedelt ist), kann auch unter diesem Aspekt die Förderung nicht als unmittelbar angesehen werden.

**1.2.6.** Wie in Pkt.1.2.4 dargestellt, sind die Statuten des berufungswerbenden Vereins im Bereich der Vermögensverwendung mangelhaft, was nach der Rechtsprechung jedenfalls zur Versagung abgabenrechtlicher Begünstigungen zu führen hat. Dies betrifft insbesondere die Anordnung, dass ein letztendlich verbleibendes Reinvermögen wiederum den Mitgliedern zugute kommen soll. Dass es sich hierbei als Gemeinden um Körperschaften öffentlichen Rechts handelt, vermag an der mangelhaften Auflösungsbestimmung nichts zu ändern. Dies findet nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats im gegenständlichen Fall selbst in der – gegenüber der Judikatur begünstigenden - Rechtsansicht der Verwaltungspraxis Deckung, als eine begünstigte Zweckverfolgung in wesentlichen Belangen ohnehin nicht erkennbar ist.

**1.2.7.** Nach dem derzeitigen Stand des Ermittlungsverfahrens decken sich offenbar die laut Statuten und tatsächlich verfolgten Vereinszwecke. Allerdings sind beide – wie in den obigen Ausführungen aufgezeigt – nicht ausschließlich und unmittelbar auf eine begünstigte Zweckverfolgung gerichtet.

Im Ergebnis ist somit der Bw. aus verschiedenen Gründen nicht als gemeinnützig anzusehen, sodass ihm prinzipiell keine körperschaftsteuerlichen Begünstigungen zukommen können.

## **2. Körperschaftsteuerliche Behandlung von Mitgliedsbeiträgen**

Dem weitaus überwiegenden Anteil der – sowohl vom berufungswerbenden Verein als auch vom Finanzamt - als körperschaftsteuerpflichtig behandelten Einkünfte liegen in der Körperschaftsteuererklärung als „Mitgliedsbeiträge“ behandelte Mittelzuflüsse zu Grunde.

Der genaue (Rechts-)grund dieser Mitgliedsbeiträge ist weder aus der Körperschaftsteuererklärung erkennbar noch hat das Finanzamt insoweit Erhebungen unternommen; vielmehr hat es eine dem Grunde nach erklärungsgemäße Veranlagung vorgenommen. Es lässt sich diesbezüglich lediglich den Vereinsstatuten entnehmen, dass Mitgliedsbeiträge seitens der als Mitglieder beteiligten Gemeinden nach einer bestimmten Quote der dort ansässigen Bevölke-

rung an den berufungswerbenden Verein geleistet werden. Demgegenüber hat sie der Bw. selbst im angefochtenen Bescheid als dem Grunde nach Körperschaftsteuerpflichtig behandelt und begehrt nunmehr lediglich den für begünstigte Rechtsträger anzuwendenden Gewinnfreibetrag in Abzug zu bringen.

Als „Mitgliedsbeiträge“ bezeichnete Zahlungen an einen Verein können prinzipiell verschiedene Ursachen haben, die unterschiedliche steuerliche Folgen auslösen können:

- Nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden („echte Mitgliedsbeiträge“) Derartige Beiträge beeinflussen somit nicht das Einkommen einer Körperschaft (sind also keine Einkünfte) und zwar unabhängig davon, ob die Körperschaft unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, ihr also z.B. abgabenrechtliche Begünstigungen (etwa aus dem Titel der „Gemeinnützigkeit“ gemäß der §§ 34 ff BAO bzw. des § 5 Z 6 BAO) zukommen oder nicht (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8, Tz 19). Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass sie von den Mitgliedern einer Körperschaft nicht als Gegenleistungen für deren konkrete Leistungen, sondern für die Erfüllung des Gemeinschaftszwecks entrichtet werden. Es findet also kein Leistungsaustausch zwischen Körperschaft und ihren Mitgliedern statt; daher ist etwa trotz unterschiedlicher Inanspruchnahme der Leistungen der Vereinigung durch einzelne Mitglieder der Beitrag gleich hoch (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, a.a.O., § 8, Tz 20.3).
- Steht einer als „Beitrag“ bezeichneten Leistung eines Mitglieds hingegen eine konkrete Gegenleistung der Körperschaft gegenüber, liegt ein „unechter Mitgliedsbeitrag“ mit der Konsequenz einer prinzipiellen Körperschaftsteuerpflicht vor. Die Verwaltungspraxis (Ver einsrichtlinien 2001, Rz 436) vermutet – zumindest aus umsatzsteuerlicher Sicht – bei Vereinen, die vorrangig die wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder fördern, das Vorliegen von Leistungen und verweist dabei auf verschiedentliche Judikatur (z.B. VwGH 17.3.1999, 97/13/0089 zu einem „Markenartikelverband“ oder VwGH 24.11.1998, 98/13/0033, 0034 zu einem Rübenernteverband; weitere Beispielen siehe bei *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, a.a.O., § 8, Tz 20.3 sowie Tz 20.5, Pkt.9. zu Fremdenverkehrsvereinen).

### 3. Unterlassene Ermittlungen durch die Amtspartei

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§§ 85 Abs. 2, 86 a Abs. 1 und 275 BAO) oder als gegenstandslos (§§ 256 Abs. 3 und 274 BAO) zu erklären (Formalerledigungen), so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beru-

fungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die Durchführung der bislang unterlassenen Ermittlungen betreffend rechtliche Qualifikation der Mitgliedsbeiträge (vgl. Pkt. 2 der rechtlichen Erwägungen) kann jedenfalls zu einem anders lautenden Bescheid – insbesondere zu deren Steuerneutralität – führen. Darüber hinaus können sie – abgesehen vom hier angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid – auch durchaus Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Betrachtung der Beiträge haben.

Soweit sich aus dem derzeitigen Ermittlungsstand ergibt, werden die nachzuholenden Ermittlungen einen relativ großen Umfang, allenfalls mit Erhebungen außerhalb der Dienststelle haben. Es ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Überdies ist es in erster Linie deren Aufgabe, die für die das Vorliegen von Betriebseinnahmen (dem Grunde und der Höhe nach) maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen: Zum einen normiert § 276 Abs. 6 erster Satz BAO, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung von – im gegenständlichen Fall auf Grund der Angaben in der Steuererklärung zweifellos noch erforderlichen - Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat, der sich in seiner Rolle eines unabhängigen Dritten auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu konzentrieren hat, betrachtet es nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals durchzuführen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es daher vorrangig, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit – im gegenständlichen Fall etwa hinsichtlich der Voraussetzungen abgabenrechtlicher Begünstigungen - zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte es in der Hand, Abgabenansprüche zu realisieren, gleichzeitig aber den mit der Geltendmachung solcher Ansprüche verbundenen Aufwand zu ersparen. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den bereits angesprochenen Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden (vgl. auch UFS 3.1.2005, GZ RV/0338-I/04).

Es erscheint daher angebracht, mit Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie der Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur neuerlichen Entscheidung mit Klärung der körperschaftsteuerlichen (und im Weiteren wohl auch der umsatzsteuerlichen) Behandlung der Mitgliedsbeiträge vorzugehen. Dabei sind – wie bereits erwähnt – die Behörden an die im Behebungsbescheid zum Ausdruck gekommene Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenats, insbesondere hinsichtlich des Nichtvorliegens der Verfolgung von gemäß den §§ 34 ff BAO begünstigten Zwecken gebunden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. April 2005