



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Günter Greiner, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

1. Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw., ein seit dem Jahr 1983 bestehender Verein zur Förderung des Einkaufes in X. legte dem Finanzamt für die Jahre 2000 bis 2002 Umsatzsteuererklärungen samt Beilagen (Umsatzsteuerverprobungen) sowie Gewinn- und Verlustrechnungen vor. Die Einreichung von Körperschaftsteuererklärungen unterblieb, da das Finanzamt in den vorangegangenen Jahren nicht von einer Körperschaftsteuerpflicht des Bw. ausgegangen war.

Anlässlich einer beim Bw. durchgeführten, die Abgabenerhebungszeiträume 2000 bis 2002 umfassenden Betriebsprüfung (BP) wurden die folgenden im BP-Bericht und in der Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. Oktober 2004 dargestellten Feststellungen getroffen:

I) Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 (Tz 13 ff BP-Bericht):

Beim Bw. handle es sich um einen Verein zur Förderung des Einkaufes in der X-Gasse, um eine Interessensgemeinschaft der ansässigen Kaufleute. Obwohl der Bw. laut Statuten nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sei, sei er ausgehend vom Vereinszweck, der Förderung des Einkaufes durch attraktive Gestaltung des Erscheinungsbildes und entsprechende werbliche Maßnahmen und im Hinblick auf die Tatsache, dass ordentliche Vereinsmitglieder nur Gewerbetreibende im Bezirk X. sein könnten, mangels Förderung der Allgemeinheit kein gemeinnütziger Verein im Sinne der §§ 34 ff BAO. Er diene vielmehr mittelbar und unmittelbar der Förderung der eigenwirtschaftlichen bzw. beruflichen Interessen seiner Mitglieder. Der unternehmerische Bereich des Bw. umfasse alle im Rahmen eines Leistungsaustausches mit seinen Vereinsmitgliedern nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten. Da die gesamte Vereinstätigkeit darauf ausgerichtet sei, den Vereinsmitgliedern einen speziellen Nutzen zu verschaffen, stelle sich die Tätigkeit des Vereines in ihrer Gesamtheit als Summe von Einzelleistungen gegenüber seinen Mitgliedern bzw. gegenüber Dritten dar. Daher sei der gesamte Tätigkeitsbereich des Vereines als unternehmerisch anzusehen, was bedeute, dass auch sämtliche Mitgliedsbeiträge und sonstigen Zuwendungen der ordentlichen Vereinsmitglieder der Umsatzsteuer unterliegen würden. Die Mitgliedsbeiträge seien zur Gänze der Umsatzsteuer zu unterziehen, und zwar S 57.166,67 im Jahr 2000, S 54.541,67 im Jahr 2001 und € 3.561,90 im Jahr 2002. Die

Vorsteuerkürzungen gemäß § 12 Abs. 3 iVm Abs. 4 und 5 UStG 1994 der betreffenden Zeiträume seien aus den oben dargestellten Gründen rückgängig zu machen, und zwar S 1.407,67 im Jahr 2000, S 405,92 im Jahr 2001 und € 17,77 im Jahr 2002. Im Jahr 2000 seien Einnahmen in Höhe von S 160.324,17 als Spenden umsatzsteuerfrei behandelt worden. Da es sich dabei nicht um Spenden, sondern um Standgebühren handle, sei dieser Betrag den steuerpflichtigen Entgelten zuzurechnen.

II) Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 (Tz 25 ff BP-Bericht):

Da unter Berücksichtigung der unechten und somit steuerpflichtigen Mitgliedsbeiträge über all die Jahre regelmäßig Gewinne erwirtschaftet worden seien, somit schon alleine deswegen der bisher ins Treffen geführte Tatbestand der Liebhaberei denkunmöglich sei und der Verein auch nicht gemeinnützig im Sinne der Abgabenvorschriften sei, seien die sich ergebenden Gewinne der Körperschaftsteuer zu unterziehen. In den Vorjahren sei eine Rückstellung für Werbung in Gesamthöhe von S 526.000,00 dotiert worden. Da diese Rückstellung zwar handelsrechtlich, nicht jedoch steuerrechtlich zulässig sei, werde diese im Jahr 2000 im entsprechenden Ausmaß von S 95.000,00 gewinnerhöhend aufgelöst. Die sich aufgrund der zum Bereich Umsatzsteuer getroffenen Feststellungen ergebenden Umsatzsteuermehrbeträge in Höhe von S 42.090,49 im Jahr 2000, S 10.502,42 im Jahr 2001 und € 694,61 wurden gewinnmindernd als Passivpost zu berücksichtigen. Als zu versteuerndes Einkommen wurden S 231.912,00 für das Jahr 2000, S 199.746,00 für das Jahr 2001 und € 18.240,00 für das Jahr 2002 ermittelt.

Wie aus dem vorliegenden Aktenmaterial zu entnehmen ist, stützte die BP ihre Feststellungen grundsätzlich auf die (über Anfrage vom 16. Oktober 2003) in einer schriftlichen Auskunft vom 21. September 2004 der Steuer- und Zollkoordination des Bundesministeriums für Finanzen, Fachbereich Umsatzsteuer, dargelegten Ausführungen zur steuerlichen Behandlung von Einkaufsstrassenvereinen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 vom 27. Oktober 2004 wurden vom Finanzamt unter Zugrundelegung der von der BP getroffenen Feststellungen erlassen, wobei betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorgenommen wurde.

In der Berufung vom 29. Oktober 2004 beantragte der Bw. die ersatzlose Aufhebung der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 sowie hinsichtlich der

Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 die Einstufung der Mitgliedsbeiträge in Höhe von S 57.166,67 im Jahr 2000, von S 54.541,67 im Jahr 2001 und von € 3.561,90 im Jahr 2002 als nicht umsatzsteuerbare Erlöse. Gemäß EStR 2000, Rz 5414, liege eine Körperschaftsteuerpflicht nur dann vor, wenn eine Gewinnabsicht bestehe. Gewinnabsicht liege nur dann vor, wenn nicht Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss angestrebt werde. "Zufallsgewinne" seien nicht zu versteuern. In der Vergangenheit (Anlage der Steuernummer, bisherige Veranlagungen) sei stets auch von Seiten des Finanzamtes davon ausgegangen worden, dass keine Körperschaftsteuerpflicht bestehe. Bei diversen Veranstaltungen des Wifi habe auch Frau Mag. A. vom Finanzamt für Körperschaften diese Ansicht vertreten. Wie bereits im Zuge der BP ausgeführt, seien in den vergangenen Jahren folgende Ergebnisse erzielt worden:

Jahr	Jahresergebnis	Mitgliedsbeiträge	Ergebnis ohne MB
2003	- 21.401,88	4.011,00	- 25.412,88
2002	18.934,58	4.274,28	14.660,30
2001	15.279,34	4.756,44	10.522,90
2000	13.008,60	4.985,36	8.023,24
1999	- 6.159,34	5.581,27	- 11.740,61
1998	182,53	5.297,85	- 5.115,32
1997	39,76	5.548,57	- 5.508,81
Summe	19.883,59	34.454,77	- 14.571,18

Für die Beantwortung der Frage, ob also in diesem Gesamtzeitraum überhaupt ein Gewinn, der körperschaftsteuerpflichtig sein könne, entstanden sei, komme der Qualifizierung der Mitgliedsbeiträge als "echte" oder "unechte" Mitgliedsbeiträge erhebliche Bedeutung zu. Echte Mitgliedsbeiträge seien Beiträge, welche die Mitglieder eines Vereines nicht als Gegenleistungen für konkrete Leistungen, sondern nur für die Erfüllung des Gemeinschaftszweckes zu entrichten hätten. Da in diesem Fall kein Leistungsaustausch vorliege, stellten diese echten Mitgliedsbeiträge kein umsatzsteuerbares Entgelt dar (VereinsR

2001, Rz 432; analog dazu die Bestimmungen zur Gewinnermittlung gemäß VereinsR 2001, Rz 339). Unechte Mitgliedsbeiträge seien steuerbar. Dabei handle es sich um Beiträge eines Mitgliedes, denen eine konkrete Leistung gegenüberstehe, die diesem Mitglied zugute komme. Bei gemischten Mitgliedsbeiträgen sei gemäß VereinsR, Rz 438, aufzuteilen. Dies sei vom Bw. auch gemacht worden. Der Gesamtbetrag sei getrennt worden in den echten Mitgliedsbeitrag ohne Umsatzsteuer und in Werbekostenbeitrag, Flohmarktgebühren etc. mit Umsatzsteuer, denen eine konkrete Leistung gegenüberstehe. Der echte Mitgliedsbeitrag ohne Umsatzsteuer sei demnach nur ein Bruchteil der gesamten Einnahmen zur Deckung der allgemeinen Ausgaben gemäß dem Vereinszweck. Hier sei auch noch angeführt, dass der Verein sich auch als Interessensvertretung der Mitglieder gegenüber Behörden, Institutionen etc. verstehe. So sei der Verein maßgeblich an der Umgestaltung der X-Gasse, Streckenführung der Wiener Linien etc. beteiligt gewesen. Details seien aus einer Chronik der Aktivitäten 1983 bis 1997 zu entnehmen, welche im Zuge der BP vorgelegt worden sei. In den Folgejahren habe sich an der Tätigkeit des Vereines nichts Wesentliches geändert.

Weiters werde angeführt, dass die Sicherung des Bestandes des Vereines ebenfalls als Zweck im Sinne der Statuten zu verstehen sei. Würden also Mitgliedsbeiträge eingehoben, um in schlechten Zeiten eine Reserve zu haben, so stehe dem ebenfalls keine Leistung an die Mitglieder gegenüber, sondern diene einzig und alleine dem Fortbestand des Vereines als solchem. Würde ein Vorstand nicht für derartige Eventualitäten vorsorgen, so würde dies im Falle einer Insolvenz haftungs- und strafrechtliche Konsequenzen haben. Da folglich die seit 1983 eingehobenen Mitgliedsbeiträge als echte Mitgliedsbeiträge zu gelten hätten und bei einer Ermittlung des Gesamtgewinnes daher auszuscheiden seien, sei im Gesamtzeitraum kein Überschuss erzielt worden, so dass bei einzelnen Jahresabschlüssen von Zufallsgewinnen auszugehen sei. Die oben angeführten, bereits während der BP vorgebrachten Argumente seien von der BP in keiner Weise gewürdigt worden und es sei darauf nicht eingegangen worden. Die Tätigkeit des Vereines sei pauschal zur Gänze dem betrieblichen (unternehmerischen) Bereich des Vereines zugeordnet worden, ohne die Leistungen des Vereines im Einzelnen zu würdigen. Nicht unternehmerisch tätig sei der Verein, wenn er in Erfüllung der satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig werde ohne Einzelleistungen an die Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen (VereinsR 2001, Rz 460). Der Bw. werde insbesondere in der Interessensvertretung tätig ohne Einzelleistungen an die Mitglieder zu erbringen. Ein direkter Leistungsaustausch, wie in den VereinsR 2001, Rz 461, für den betrieblichen Bereich gefordert, erfolge in zahlreichen Belangen nicht.

Die BP nahm mit Schreiben vom 7. Februar 2005 zur Berufung Stellung wie folgt:

Beim Bw. handle es sich um einen Verein zur Förderung des Einkaufes in der X-Gasse, um eine Interessensgemeinschaft der ansässigen Kaufleute. Obwohl der Verein laut Statuten nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sei, sei dieser ausgehend vom Vereinszweck, der Förderung des Einkaufes durch attraktive Gestaltung des Erscheinungsbildes und entsprechende werbliche Maßnahmen und im Hinblick auf die Tatsache, dass ordentliche Vereinsmitglieder nur Gewerbetreibende mit Geschäften im Bezirk X. sein könnten, mangels Förderung der Allgemeinheit kein gemeinnütziger Verein im Sinne der §§ 34 ff BAO. Er diene vielmehr mittelbar und unmittelbar der Förderung der eigenwirtschaftlichen bzw. beruflichen Interessen seiner Mitglieder. Der unternehmerische Bereich des Vereines umfasse alle im Rahmen eines Leistungsaustausches mit seinen Vereinsmitgliedern nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten. Da die gesamte Vereinstätigkeit darauf ausgerichtet sei, den Vereinsmitgliedern einen speziellen Nutzen zu verschaffen, stelle sich die Tätigkeit des Vereines in ihrer Gesamtheit als Summe von Einzelleistungen gegenüber seinen Mitgliedern bzw. gegenüber Dritten dar. Daher sei der gesamte Tätigkeitsbereich des Vereines als unternehmerisch anzusehen, was bedeute, dass auch sämtliche Mitgliedsbeiträge und sonstigen Zuwendungen der Vereinsmitglieder der Umsatzsteuer unterliegen würden. Vom Bw. werde als Beispiel für das Vorhandensein echter Mitgliedsbeiträge ins Treffen geführt, dass der Verein sich als Interessensvertretung der Mitglieder gegenüber Behörden, Institutionen usw. verstehe, der auch maßgeblich an der Umgestaltung der X-Gasse, der Streckenführung der Wiener Linien etc. beteiligt gewesen sei. Diese Beispiele würden nach Ansicht der BP jedoch ins Leere gehen, ja sie würden sogar die Rechtsansicht der BP unterstreichen, da gerade dies auch ein Beispiel dafür sei, wie letztlich die Attraktivität der Einkaufsstraße gesteigert und somit wiederum der Einkauf in der X-Gasse gefördert worden sei. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich nach Ansicht der BP bei sämtlichen Mitgliedsbeiträgen um unechte handle, die der Besteuerung zuzuführen seien, könne auch der Argumentation des Bw. nicht gefolgt werden, dass es sich bei den erwirtschafteten Betriebsergebnissen um Zufallsgewinne handle.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Schreiben vom 2. Mai 2005 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In Reaktion auf die an den Bw. ergangene Mitteilung des Finanzamtes vom 2. Mai 2005 betreffend die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde vom Bw. im Anbringen vom 18. Mai 2005 folgendes vorgebracht: Im Schreiben des Finanzamtes an den unabhängigen Finanzsenat seien als bezug habende Normen die §§

34 ff BAO und als Streitpunkt die Frage, ob ein gemeinnütziger Verein vorliege, angegeben worden. Wie jedoch aus der Berufungsschrift und aus dem Prüfungsakt zu entnehmen sei, sei nicht die Behauptung aufgestellt worden, dass es sich beim Bw. um einen gemeinnützigen Verein im Sinne der §§ 34 ff BAO handle. Hingegen seien folgende Punkte strittig:

- Liege trotz mangelnder Gewinnerzielungsabsicht Körperschaftsteuerpflicht vor? Unter Auslegung von Gesetzestext und Judikatur liege gemäß EStR 2000, Rz 5414, Gewinnabsicht und damit Körperschaftsteuerpflicht nur dann vor, wenn nicht Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss angestrebt werde. "Zufallsgewinne" seien nicht zu versteuern. Vom gegenständlichen Verein werde kein Gesamtüberschuss angestrebt und die Gewinne in den Jahren 2000 bis 2002 seien Zufallsgewinne gewesen. Eine Aufstellung der Ergebnisse sei in der Berufungsschrift aufgelistet worden. Mittlerweile liege auch das Ergebnis 2004 mit einem Jahresverlust von rd. € 26.400,00 (ohne Mitgliedsbeiträge über € 30.000,00) vor.
- Handle es sich bei den Mitgliedsbeiträgen um echte oder unechte? Die detaillierten Ausführungen betreffend die Auswirkungen auf die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerpflicht seien der Berufungsschrift zu entnehmen. Hier sei nur angeführt, dass die umsatzsteuerfrei belassenen Mitgliedsbeiträge nur rd. 2-3% der Gesamteinnahmen ausmachten. Jene Mitgliedsbeiträge, denen konkreten Leistungen gegenüber gestanden seien (Werbekostenbeiträge, Flohmarktbeiträge etc.) seien der Umsatzsteuer unterzogen worden. Ob es sich bei den Mitgliedsbeiträgen um gewinnerhöhende Erträge oder um neutrale Einlagen/Zuschüsse der Mitglieder handle, richte sich dann ebenfalls danach, ob eine Gegenleistung erfolge oder ob die Mitgliedsbeiträge nur für die satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben verwendet würden. Die oben dargelegte Rechtsansicht sei unter anderem im Schreiben vom 10. August 2004 der BP mitgeteilt worden. Unter Verweis auf eine sehr pauschal gehaltene Stellungnahme des Finanzamtes Weiz (Anmerkung des UFS: Das Schreiben stammt von der Steuer- und Zollkoordination des Bundesministeriums für Finanzen, Fachbereich Umsatzsteuer) zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von "Einkaufsstrassenvereinen" seien von der BP die Mitgliedsbeiträge als unechte Mitgliedsbeiträge qualifiziert worden ohne auf die Besonderheiten im gegenständlichen Fall einzugehen. Die Mitgliedsbeiträge seien auch als gewinnerhöhende Einnahmen und nicht als Einlagen/Zuschüsse der Mitglieder eingestuft worden. Nachdem in den Jahren 2000 bis 2002 Gewinne erzielt worden seien, sei auch die Liebhaberei verneint worden, ohne jedoch die Verlustsituation der übrigen Jahre und die fehlende Gewinnerzielungsabsicht zu berücksichtigen. Alle oben angeführten Argumente seien mehrfach während der BP und auch im Berufungsverfahren vorgebracht, jedoch im Ergebnis nicht entsprechend gewürdigt

worden. Die ausschließliche Reduzierung des Streitpunktes auf das Vorliegen eines gemeinnützigen Vereines sei eine Verkenntung der Sachlage und ein Negieren der bisher vorgebrachten Argumente. Daher werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Bw. wurde mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 21. September 2005 betreffend einiger Berufungsvorbringen sowie hinsichtlich der Vorgehensweise im Zusammenhang mit der von der BP im Jahr 2000 im Ausmaß von S 95.000,00 aufgelösten Rückstellung für Werbung zur Konkretisierung und Vorlage entsprechender Nachweise aufgefordert. Weiters wurde er auf die nicht rechtzeitige Stellung des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung hingewiesen.

Im Anbringen vom 10. Oktober 2005 legte der Bw. dar, dass die steuerrechtlich nicht zulässige Rückstellung für Werbung bereits in den Jahren 1997 (€ 6.903,92) und 1998 (€ 1.017,42) gebildet worden war. Dazu brachte er vor, dass steuerrechtlich gebotene Hinzurechnungen ausschließlich in den Jahren der Dotierungen vorzunehmen seien.

Weiters brachte er zum Berufungspunkt Mitgliedsbeiträge folgendes vor:

1. Der Bw. hebe von den Mitgliedern fixe, gemäß der Satzung festgesetzte Mitgliedsbeiträge ein. Diese dienten dazu, die satzungsgemäßen allgemeinen Aufgaben zu erfüllen. Das einzelne Mitglied habe aufgrund der Bezahlung dieses Beitrages keinen konkreten Leistungsaustausch gegenüber dem Verein. Zu diesen allgemeinen Vereinsaufgaben gehöre sicherlich auch die finanzielle Absicherung des Vereines und die Bildung von Eigenkapital. Insofern sei die Einzahlung dieses Mitgliedsbeitrages eine Einlage von Eigenkapital. Dieses sei stets, egal ob bei einem Einzelunternehmen, einer Personengesellschaft, einer Kapitalgesellschaft, einer Genossenschaft, egal ob in der Form einer Privateinlage, eines Gesellschafterzuschusses oder eines Genossenschaftsanteiles, nicht der Gewinn- und Umsatzbesteuerung zu unterziehen. Dieser allgemeine steuerliche Grundsatz müsse daher auch für einen Verein gelten. Die Höhe dieses satzungsgemäßen Mitgliedsbeitrages betrage derzeit einheitlich € 51,00 (in den Vorjahren seien S 700,00 eingehoben worden) pro Mitglied und sei bei Gründung des Vereines festgelegt worden. Bei diesen Mitgliedsbeiträgen handle es sich nach Überzeugung des Bw. um echte Mitgliedsbeiträge.

2. Zusätzlich würden den Mitgliedern Beiträge vorgeschrieben, die die Bezeichnung "Werbekostenbeitrag" hätten und stets der Umsatzsteuer unterzogen worden seien. Bei Zahlung dieser Beträge habe das Mitglied einen Anspruch auf konkrete Leistungen und somit

handle es sich bei diesem Werbekostenbeitrag um einen unechten Mitgliedsbeitrag. Diese Beträge seien zur Gänze für Werbemaßnahmen aufzubrauchen. Daraus folge auch, dass keine Gewinnerzielungsabsicht bestehe.

Weiters beantragte der Bw. die Einvernahme des Ing. B. und des C. zum Thema Vereinstätigkeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung unterbleibt wegen verspäteter Antragstellung des Bw. Die Antragstellung erfolgte nicht in der Berufungsschrift vom 29. Oktober 2004, sondern erst in Reaktion auf die Mitteilung des Finanzamtes betreffend die Vorlage der Berufung beim unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Anbringen vom 18. Mai 2005.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO, BGBl.Nr. 194/1961 in der anzuwendenden Fassung, hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Wie aus dieser gesetzlichen Bestimmung zweifelsfrei zu entnehmen ist, setzt ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung einen rechtzeitigen Antrag des Berufungswerbers voraus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 284, Tz 1).

Die vom Bw. beantragte Einvernahme des Vereinsvorstandes Ing. B. und des C. zum Thema Vereinstätigkeit konnte gemäß § 183 Abs. 3 BAO entfallen, da die unter Beweis zu stellenden Tatsachen aufgrund der glaubwürdigen Vorbringen der Bw. als richtig anerkannt wurden.

Der Bw. wendet sich gegen die Körperschaftsteuerpflicht der von ihm in den berufsgegenständlichen Abgabenerhebungszeiträumen 2000 bis 2002 erzielten Einkünfte. Im Bereich der Umsatzsteuer begehrt er die Einstufung der von ihm als echte Mitgliedsbeiträge behandelten Beträge als nicht umsatzsteuerbare Erlöse.

Die für die rechtliche Beurteilung maßgeblichen Inhalte der als "Satzungen des Vereines Y. X-Gasse" bezeichneten Rechtsgrundlage des Bw. vom 13. April 1983 sind:

§ 1 – Name und Sitz des Vereines: *"Der Verein führt den Namen "Y. X-Gasse – Interessensgemeinschaft der Kaufleute am X.". Er ist unpolitisch und überparteilich, seine Tätigkeit ist nicht auf Gewinn ausgerichtet. Der Verein hat seinen Sitz in Wien."*

§ 2 – Vereinszweck: *"Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn ausgerichtet ist, bezweckt die Förderung des Einkaufes durch attraktive Gestaltung des Erscheinungsbildes und entsprechende werbliche Maßnahmen."*

§ 3 – Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes: *"Die finanziellen Mittel für die Tätigkeit des Vereines werden aufgebracht durch:*

a) Mitgliedsbeiträge

b) Spenden, Subventionen und sonstige Zuwendungen

c) die ideellen Mittel umfassen Vorträge, Versammlungen, gesellige Zusammenkünfte und Diskussionsabende."

§ 4 – Mitglieder: *"(1) Mitglieder können alle physischen und juristischen Personen werden, welche im Bezirk X. eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausüben."*

§ 15 – Auflösung des Vereines: *"Die freiwillige Auflösung des Vereines kann von der Generalversammlung beschlossen werden. Dazu sind die Stimmen von zwei Drittel der anwesenden Mitglieder erforderlich. Diese Generalversammlung hat auch – sofern Vereinsvermögen vorhanden ist – über die Liquidation zu beschließen. Dieses Vermögen soll einem Verein, der nach der Bundesabgabenordnung als gemeinnützig anerkannt wird, zugewiesen werden."*

Der seit dem Jahr 1983 bestehende Bw., dessen Rechtsgrundlage seit seiner Errichtung unverändert ist, war bis zur Erlassung der berufsgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 von der Finanzverwaltung als nicht körperschaftsteuerpflichtig beurteilt worden. Es wurden vom Bw. über diesen nahezu zwei Jahrzehnte andauernden Zeitraum lediglich Umsatzsteuererklärungen eingereicht, wobei die von ihm stets gleichartig praktizierte Trennung in echte und unechte Mitgliedsbeiträge bis zur Erlassung der berufsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 vom Finanzamt unbeanstandet geblieben war.

I) Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002:

Von der BP wurden sämtliche in den Jahren 2000 bis 2002 an den Bw. entrichteten Mitgliedsbeiträge als unechte Mitgliedsbeiträge qualifiziert, was damit begründet wurde, dass die gesamte Vereinstätigkeit darauf ausgerichtet sei, den Vereinsmitgliedern einen speziellen wirtschaftlichen Nutzen zu verschaffen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl.Nr. 663/1994 in der anzuwendenden Fassung, unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Mitgliedsbeiträge von Vereinen sind Beiträge, welche die Mitglieder einer Personenvereinigung nicht als Gegenleistung für konkrete Leistungen des Vereins, sondern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder für den Gemeinschaftszweck zu entrichten verpflichtet sind. Sie werden als echte Mitgliedsbeiträge bezeichnet. Erhebt eine Vereinigung echte Mitgliedsbeiträge zur Erfüllung einer satzungsmäßigen

Gemeinschaftsaufgabe, deren Erfüllung sich nicht als eine Einzelleistung gegenüber einem einzelnen Mitglied darstellt, dann fehlt die wechselseitige Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung und bilden die Mitgliedsbeiträge kein umsatzsteuerbares Entgelt (Hinweis E 3.11.1986, 86/15/0003, 86/15/0005). Unechte Mitgliedsbeiträge sind solche Leistungen eines Mitgliedes, die zwar als Mitgliedsbeiträge benannt werden, denen aber eine konkrete Leistung der Personenvereinigung an den Beitragszahler gegenübersteht. Die Leistungen des Vereines, die für unechte Mitgliedsbeiträge erbracht werden, sind Leistungen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG (vgl. VwGH 24.4.2002, 2000/13/0051).

Fördert eine Personenvereinigung die wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder, gilt die - widerlegbare - Vermutung, dass die Beitragsleistungen nicht die Eigenschaft von echten Mitgliedsbeiträgen haben (vgl. VwGH 15.6.2005, 2002/13/0213).

Aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich eindeutig, dass auch im Falle des Bw., dessen Zweck zweifellos in der Förderung der wirtschaftlichen Interessen der Vereinsmitglieder gelegen ist, eine pauschale Qualifizierung sämtlicher Mitgliedsbeiträge als unechte Mitgliedsbeiträge ohne Ansehung der konkreten Sachverhalte nicht zulässig ist.

Da bei derartigen Vereinen eben von einer widerlegbaren Vermutung des Vorliegens unechter Mitgliedsbeiträge auszugehen ist, hat jedenfalls eine Auseinandersetzung mit Vorbringen, die auf die Widerlegung dieser Vermutung abzielen, zu erfolgen.

Die BP ging offenbar von der Existenz eines Paradigmas aus, wonach es bei einem solchen Vereinszweck generell keine echten Mitgliedsbeiträge geben könne.

Es liegen keine Aussagen der BP vor, wonach die vom Bw. in den Jahren 2000 bis 2002 - wie auch in den Vorjahren - vorgenommene Trennung in echte und unechte (Werbekostenbeitrag, Flohmarktgebühren etc.) Mitgliedsbeiträge hinsichtlich der ziffernmäßigen Richtigkeit zu beanstanden wäre, sodass nicht angenommen werden kann, dass diese vom Bw. getätigten Zuordnungen unzutreffend wären.

Dafür spricht auch der Umstand, dass die BP in der Stellungnahme zur Berufung auf die diesbezüglichen Vorbringen des Bw. nicht im Konkreten einging, sondern lediglich auf dem ursprünglich vertretenen allgemeinen Standpunkt beharrte.

Aus den vorliegenden Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen ist ersichtlich, dass die vom Bw. als echte Mitgliedsbeiträge behandelten Beträge im Vergleich zu den als unechte Mitgliedsbeiträge behandelten Beträgen, wie im Berufungsverfahren zutreffend vorgebracht wurde, nur einen Bruchteil von 2-3 % ausmachen.

Betrachtet man diese Tatsache im Kontext mit den glaubwürdigen Vorbringen des Bw. zur Art der betreffenden Vereinsaktivitäten, so führt dies zur Überzeugung, dass die Vermutung des Vorliegens unechter Mitgliedsbeiträge hinsichtlich der vom Bw. als echte Mitgliedsbeiträge behandelten Beträge widerlegt werden konnte.

Gegen die von der BP für das Jahr 2000 getroffene Feststellung, dass der Betrag an Standgebühren in Höhe von S 160.324,17, welcher vom Bw. als Spenden umsatzsteuerfrei behandelt wurde, der Umsatzsteuer zu unterziehen sei, wurden seitens des Bw. keine Berufungsvorbringen erstattet.

An der von der BP vorgenommenen Subsumierung der Standgebühren unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann keine Rechtswidrigkeit erblickt werden, sodass diesbezüglich eine Abänderung nicht vorzunehmen ist.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt somit zum Ergebnis, dass die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 wegen Rechtswidrigkeit ihrer Inhalte aufzuheben sind.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 wird entsprechend abgeändert, wobei die Umsatzsteuerpflicht der Standgebühren in Höhe von S 160.324,17 unverändert bleibt.

II) Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002:

Zum Vorbringen des Bw., dass vom Finanzamt in der Vergangenheit keine Körperschaftsteuerpflicht angenommen worden sei, ist generell festzustellen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (z.B. VwGH 16.11.2006, 2002/14/0007).

Es ist zunächst der Frage nach der ertragsteuerlichen Beurteilung der Tätigkeit des Bw. in der Vergangenheit und daran anknüpfend der Frage nach den Gründen für die geänderte Beurteilung in den berufungsgegenständlichen Jahren nachzugehen.

Da der Bw. aufgrund seines Vereinszweckes die Voraussetzungen für eine Einstufung als gemeinnütziger Verein niemals erfüllte, ist davon auszugehen, dass seitens der Finanzverwaltung für die Zeiträume 1983 bis 1999 von Liebhaberei ausgegangen wurde.

Es wurde auch vom Bw. ausdrücklich erklärt, dass er sich nicht als gemeinnütziger Verein erachte, sodass diesbezüglich von einer unstrittigen Tatsache auszugehen ist.

Im BP-Bericht, der zur Begründung der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 erklärt wurde, wurde ausgeführt, dass *"unter Berücksichtigung der unechten und somit steuerpflichtigen Mitgliedsbeiträge über all die Jahre regelmäßig Gewinne erwirtschaftet wurden, somit schon alleine deswegen die bisher ins Treffen geführte Liebhaberei denkunmöglich ist."*

Die von der BP getroffene Aussage, dass *"über all die Jahre regelmäßig Gewinne erwirtschaftet wurden"*, kann nur als auf den Prüfungszeitraum 2000 bis 2002 bezogen verstanden werden, zumal sich im BP-Bericht keine Aussagen finden, die auf eine konkrete Auseinandersetzung mit in anderen Jahren vom Bw. erzielten Ergebnissen schließen lassen würden.

Demnach beruht die Verneinung des Liebhabereitatsbestandes ab dem Jahr 2000 durch die BP auf der ab diesem Zeitraum vorgenommenen Qualifizierung sämtlicher Mitgliedsbeiträge als unechte Mitgliedsbeiträge.

Das Vorbringen des Bw., dass der Qualifizierung der Mitgliedsbeiträge in "echte" oder "unechte" Mitgliedsbeiträge für die Beurteilung der Frage, ob im betreffenden Zeitraum ein

körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn entstanden sein könne, erhebliche Bedeutung zukomme, ist somit zutreffend.

Aufgrund der unter Punkt I) Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 dargestellten rechtlichen Würdigung war die vom Bw. getroffene Qualifizierung der betreffenden Beträge als echte Mitgliedsbeiträge rechtskonform.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988 in der anzuwendenden Fassung, bleiben bei der Ermittlung des Einkommens 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 sind Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 und bleiben bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft außer Betracht, während dies bei unechten Mitgliedsbeiträgen nicht der Fall ist (vgl. KStR 2001, Rz 692 bis 694).

Der Bw. legte die Jahresergebnisse des von der Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO umfassten Zeitraumes 1997 bis 2003 in einer Aufstellung (einmal mit und einmal ohne Einbeziehung der von ihm als echte Mitgliedsbeiträge behandelten Beträge) dar.

Betrachtet man die unter Berücksichtigung der echten Mitgliedsbeiträge ermittelten Jahresergebnisse, so ergeben sich lediglich in jenen drei Jahren, die Gegenstand der BP waren, Gewinne, und zwar € 8.023,24 im Jahr 2000, € 10.522,90 im Jahr 2001 und € 14.660,30 im Jahr 2002. In den Jahren 1997, 1998, 1999 und 2003 ergeben sich Verluste.

Im Gesamtzeitraum 1997 bis 2003 ergibt sich insgesamt ein negatives Ergebnis in Höhe von € 14.571,18.

Wie durch Rückfrage beim Finanzamt erhoben wurde, wurden laut den vorliegenden Körperschaftsteuererklärungen in den folgenden Jahre 2004 bis 2006 vom Bw. ebenfalls ausnahmslos Verluste erwirtschaftet.

Bei der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes ist somit davon auszugehen, dass im Zeitraum 1997 bis 2006 lediglich in drei Jahren, nämlich 2000 bis 2002, Gewinne erzielt wurden. Weiters ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit des nicht gemeinnützigen Bw., die laut seiner Rechtsgrundlage nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist, bis einschließlich 1999 als Liebhaberei im Sinne von § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) beurteilt wurde und aus diesem Grund vom Bw. keine Körperschaftsteuererklärungen abverlangt wurden.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt.

In § 2 Abs. 1 LVO ist folgendes normiert: *"Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:*

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Die LVO stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Im Falle von Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften anzunehmen. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand der in den Z. 1 bis 6 des § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen (Hinweis E 20. April 2006, ZI. 2004/15/0038) (vgl. VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht kein Rechtsanspruch darauf, eine einmal als Liebhaberei qualifizierte Tätigkeit auch zukünftig immer als Liebhaberei zu qualifizieren, da der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Wirtschaftsführung zugrunde gelegt werden können. Tritt eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, so ist anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen, ob für den neuen Zeitraum Liebhaberei vorliegt. Mit einer Änderung der Wirtschaftsführung würde ein neuer Beurteilungszeitraum zu laufen beginnen (vgl. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0252).

Im Falle des Bw. ging das Finanzamt für den Zeitraum 1983 bis einschließlich 1999 nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus.

Die geänderte Beurteilung ab dem Jahr 2000 ist, wie oben ausgeführt wurde, ausschließlich auf die nicht rechtskonforme Qualifizierung sämtlicher von den Vereinsmitgliedern an den Bw. geleisteten Beiträge als unechte Mitgliedsbeiträge und die daran anknüpfende Versagung der Behandlung der echten Mitgliedsbeiträge als Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 zurückzuführen.

Es wurde weder von der BP festgestellt, dass der Bw. ab dem Jahr 2000 seine Wirtschaftsführung geändert hätte, noch ergeben sich aus den vorliegenden Materialien oder den Vorbringen des Bw. Anhaltspunkte für eine solche Annahme.

Ergänzend ist zu erwähnen, dass im Falle der Annahme des Beginnes eines neuen Beurteilungszeitraumes ab dem Jahr 2000, wie sich aus § 2 Abs. 2 LVO und § 7 LVO ergibt, vorläufige Körperschaftsteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO zu erlassen gewesen wären, was nicht geschehen ist.

Es ist offensichtlich, dass der Annahme der Erzielung körperschaftsteuerpflichtiger Einkünfte in den Jahren 2000 bis 2002 durch die BP eine isolierte Betrachtung dieser drei Abgabenerhebungszeiträume mit positiven Jahresergebnissen zugrunde liegt und eine

Auseinandersetzung mit der abgabenrechtlichen Beurteilung als Liebhaberei in den vorherigen Abgabenerhebungszeiträumen 1983 bis 1999 nicht erfolgte.

Eine solche Vorgehensweise kann im Hinblick auf die oben dargestellte Rechtslage nicht als rechtmäßig erachtet werden, da sie zu vom Willen des Gesetzgebers nicht umfassten Konsequenzen führen könnte.

Bei einer sachgerechten rechtlichen Beurteilung dürfen insbesondere auch die Aspekte des in der Rechtsgrundlage des Bw. statuierten Ausschlusses einer Gewinnerzielungsabsicht sowie der Erwirtschaftung von Verlusten in den nachfolgenden Abgabenerhebungszeiträumen 2003 bis 2006 nicht ausgeblendet werden.

Im Gegensatz zu der vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen 1990 bzw. 1993 geltenden Rechtslage, wonach zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) heranzuziehen waren, kommt es seit Geltung der Liebhabereiverordnungen in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (Hinweis E 12. August 1994, 94/14/0025) (vgl. VwGH 28.11.2007, 2006/14/0062).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Bw. laut seiner Rechtsgrundlage keine Gewinnerzielungsabsicht hat und eine solche auch anhand der von ihm entfalteten Aktivitäten nicht unterstellt werden kann, seine Tätigkeit von 1983 bis 1999 als Liebhaberei (§ 1 Abs. 1 LVO) beurteilt wurde, er ab dem Jahr 2000 die Art seiner Wirtschaftsführung nicht änderte und er bei einer Betrachtung bis einschließlich zum Jahr 2006 lediglich in den Jahren 2000 bis 2002 Gewinne erzielte.

Die Beurteilung der Sachverhaltselemente in ihrem Gesamtzusammenhang führt zur Überzeugung, dass es sich bei den vom Bw. in den Jahren 2000 bis 2002 erzielten Gewinnen um zufällige Gewinne bei einer als Liebhaberei eingestuften Tätigkeit handelte.

Daher wurden die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2000 nicht zu Recht erlassen.

Aufgrund dieser rechtlichen Beurteilung kommt der von der BP im Jahr 2000 vorgenommenen gewinnerhöhenden Auflösung einer steuerrechtlich nicht zulässigen Rückstellung für Werbung in Höhe von S 95.000,00 (€ 6.903,92) keine unmittelbare Relevanz zu. Es wird der Ordnung halber zur Vorgehensweise der BP folgendes festgestellt:

Ein unrichtiger Bilanzansatz ist bis zum Jahr des erstmaligen fehlerhaften Ausweises zurück zu berichtigen, so dass die Bilanzberichtigung nicht zu einer periodenfremden Nacherfassung eines Betriebsvorfalles im Zeitpunkt der Entdeckung eines Fehlers führen kann (vgl. VwGH 14.12.1993, 90/14/0034).

Wie vom Bw. im Berufungsverfahren dargelegt und nachgewiesen wurde, erfolgte im Jahr 2000 keine diesbezügliche Dotierung. Da lediglich in den Jahren 1997 S 95.000,00 (€ 6.903,92) und 1998 (€ 1.017,42) Rückstellungen für Werbung gebildet wurden, wäre eine steuerliche Nacherfassung ausschließlich in diesen Jahren vorzunehmen gewesen.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 sind wegen Rechtswidrigkeit ihrer Inhalte aufzuheben.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 24. Juli 2008