



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Vereins G.K., Adresse, vertreten durch M.F., vom 11. August 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 8. August 2000 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1997 und 1998 sowie vom 30. Oktober 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 19. Oktober 2000 betreffend Körperschaftssteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist ein Verein nach dem Vereinsgesetz 1951, deren Gründungsversammlung am 27. Oktober 1996 stattgefunden hatte. Im Februar 1997 wurden der Fragebogen sowie unvollständige Kopien der Statuten des Vereins an das Finanzamt Z gesandt. Dem Fragebogen ist zu entnehmen, dass der Verein keine geschlossene Mitgliederzahl hat, Kranken- und Notfalltransporte durchführt und unecht steuerbefreite Umsätze aus Krankentransporten erzielt.

Im April 1999 richtete die Abgabenbehörde erster Instanz einen Vorhalt an die Berufungswerberin und forderte diese unter anderem auf Jahresabschlüsse für die Jahre 1997 und 1998 zu legen sowie folgende weitere Nachweise zu erbringen:

- Amtsbestätigung über den aktuellen Vereinsvorstand

- Protokoll über die Bestellung des aktuellen Vereinsvorstandes
- Vollständige Vollmacht vom 24. Jänner 1997 über die Ernennung von G.F. zur geschäftsführenden Direktorin
- Vollständige, aktuelle Statuten des Vereins (einschließlich Punkt "Auflösung des Vereins")
- Wie viele Mitarbeiter der Verein habe und wer die Mitglieder (Name und Adresse) seien?
- Wie viele Mitarbeiter sich in den Jahren 1997 und 1998 in einem Dienstverhältnis befunden hätten und wie viele sich derzeit in einem Dienstverhältnis zum Verein befänden?
- Wie viele ehrenamtliche Mitarbeiter in den Jahren 1997 und 1998 sowie jetzt für den Verein gearbeitet hätten und wer diese (Name und Anschrift) seien?
- Welche Ausbildung zur medizinischen Hilfeleistung diese jeweils hätten?
- Wie viele Fahrzeuge in den Jahren 1997 und 1998 zur Verfügung gestanden seien sowie wie viele derzeit zur Verfügung stünden?
- Welche Ausstattung diese jeweils hätten?
- Ob eine Anerkennung als Rettungsorganisation durch das Land Salzburg vorläge?
- Ob nur Transporte von Kranken durchgeführt würden oder auch Rettungseinsätze mit ärztlicher Versorgung bei akuten Unfällen?
- Wer die Auftraggeber für diese Transporte (Name und Anschrift) seien und ob in den Abrechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen werde? Mit welchem Prozentsatz?
- Ob eine Ausbildung zur Ersten Hilfe auch für Nichtmitarbeiter durchgeführt werde?
- Welche Beziehung zum G.K.,B. bestünden?

Dem Ersuchen wurde großteils entsprochen und ergänzend ausgeführt, dass der Vereinsvorstand sowie die Geschäftsleitung der Meinung seien, dass der Verein "G.K.,Z" eine gemeinnützige Körperschaft im Sinne der Bundesabgabenordnung sei und daher auch keine Körperschaftsteuerpflicht gegeben sei. Die Geschäftsführung vertrete die Ansicht, dass die Erstellung von Jahresabschlüssen mangels Steuerpflicht nicht erforderlich sei. In umsatzsteuerlicher Hinsicht tätige der Verein ausnahmslos umsatzsteuerbefreite Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet seien. Im Jahr 1997 seien zwölf Mitarbeiter (darunter der Obmann des Vereins, dessen Gattin, als Direktorin sowie deren Sohn als Lehrling bzw. Aushilfe), 1998 drei Mitarbeiter (Obmann, Gattin und Sohn) und 1999 vier Mitarbeiter (darunter der Obmann, dessen Gattin sowie deren Sohn) in einem Dienstverhältnis zum Verein gestanden. Die Liste der ehrenamtlichen Mitglieder werde beigelegt. Der Ausbildungsstand reiche vom Sanitätshelfer bis zum Arzt. Eine anerkannte Rettungsorganisation im Sinne des Salzburger

Landesrettungsgesetzes sei im Bundesland Salzburg nur das Österreichische Rote Kreuz. Dieses Gesetz regle lediglich, dass nur eine anerkannte Rettungsorganisation einen Vertrag mit einer Gemeinde abschließen könne und dürfe. Das G.K. sei keine anerkannte Organisation. Die Tätigkeit des Vereins beziehe sich ausschließlich auf Rettungstransporte mit oder ohne Arzt sowie auf die Beförderung von kranken Personen. In den Transportkostenrechnungen werde keine Umsatzsteuer verrechnet. Selbstverständlich könne jeder eine kostenlose Ausbildung der Ersten Hilfe Maßnahmen bei der Berufungswerberin absolvieren. Das G.K,Z sei "Geburtshelfer" des G.K,B (Anm.: dieser Verein ist inzwischen aufgelöst) gewesen.

Die Statuten lauten (auszugsweise):

§ 1...

Der Verein hat seinen Sitz in Z und erstreckt seine Tätigkeit auf ganz Österreich und das weltweite Ausland. ...

§ 2 Zweck des Vereins

Der ausschließliche und unmittelbare Zweck des Vereins ist ein gemeinnütziger und darauf gerichtet, Personen, die einer Hilfeleistung durch Rettungs- Hilfs- und andere humanitäre Maßnahmen bedürfen, zu unterstützen. Ihre Tätigkeit ist keine auf Gewinn gerichtete.

§ 3 Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes

Als **ideelle Mittel** zur Errichtung des Vereinszweckes dienen die Errichtung, die Erhaltung und Führung aller Einrichtungen des Rettungswesens und Ausbildungstätigkeit. Zur Gewährleistung der Erreichung des Zweckes dienen:

- Werbung, Aufnahme und Betreuung von Mitgliedern;
- Freiwillige Hilfstätigkeit auf allen Gebieten des Gesundheits- und Sozialwesens, der Volkswohlfahrt und des Rettungsdienstes;
- Errichtung, Erhaltung sowie Führung aller Einrichtungen eines Rettungsdienstes unter Benützung aller technischen Hilfsmittel sowie die Errichtung und Erhaltung von Sanitätswachen;
- Schaffung und Erhaltung eines aus sorgfältig ausgebildeten Mitgliedern bestehenden Erste Hilfe und Katastrophenhilfsdienstes;
- Ausbildung der Mitglieder und der Bevölkerung zur Verhütung von Unfällen sowie in der fachgemäßen Leistung der Ersten Hilfe und Hilfeleistungen im Rahmen des Zivilschutzes, der Katastrophen-, Nachbarschafts-, Familien- und Haushaltshilfe;
- Organisation und Durchführung von Verlegungstransporten von Verunglückten oder Erkrankten in Krankenhäuser und Fachkliniken in Österreich und dem weltweiten Ausland;

- Aufbau, Errichtung, Organisation, Unterstützung, Betrieb und Förderung von Notrufzentralen und Notrufmeldestellen aller Art;
- Personen, die wegen einer Verletzung oder Gesundheitsstörung Erster Hilfe bedürfen, diese zu leisten und sie unter fachgerechter Betreuung mit geeigneten Krankentransportfahrzeugen ärztlicher Versorgung zuzuführen;
- Aufbau und Förderung des Betriebes von Notarztwagen;
- Herstellung, Herausgabe und Verlegung von Publikationen, Druckschriften, Veröffentlichungen und Plakaten;
- Herstellung von Filmen und Lichtbildern sowie Durchführung von Vorträgen, Veranstaltungen die den Verein in seiner Hilfstätigkeit unterstützen und fördern;
- Durchführung von Erhebungen, Sammlung und Verwertung von statistischen Material;
- Pflege der Beziehungen zu nationalen und internationalen Hilfsorganisationen;
- Transport von Medikamenten, Organen, Blutkonserven, Invaliden, physisch Erkrankter und Querschnittgelähmter;
- Organisation, Schaffung, Vermittlung, Durchführung und Förderung von Erholungsstätten im Inland und dem weltweiten Ausland;
- Errichtung, Schaffung, Führung, Organisation von Altenheimen;
- Errichtung, Schaffung, Führung, Organisation von Kinderheimen;
- Mitwirkung in der umfassenden Landesverteidigung und beim Zivilschutz, beim Katastrophenhilfsdienst und Selbstschutz, beim Hilfs- und Gesundheitsdienst (einschließlich Umweltschutz und Familienberatung), sowie deren Förderung in Zusammenarbeit mit den öffentlichen Verwaltungsdienststellen;
- Durchführung aller von den Organen beschlossenen Maßnahmen.

Materielle Mittel zur Erreichung des Zweckes:

Die erforderlichen Mittel sollen aufgebracht werden durch:

- Das Vermögen des Vereins und dessen Erträge;
- Mitgliedsbeiträge und Beitrittsgebühren;
- Subventionen, Spenden, Widmungen, Erbschaften und sonstige Zuwendungen;
- Einnahmen aus Veranstaltungen und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Inserate, öffentliche Sammlungen, Lotterien, Tombolen, Darlehen, Anleihen sowie Erlöse aus Publikationen und dergleichen;
- Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen.

.....

§ 9 Die Generalversammlung

....8. Die Wahlen und die Beschlussfassung in der Generalversammlung erfolgen in der Regel mit einfacher Mehrheit. Beschlüsse, mit denen das Statut des Vereins geändert oder der Verein aufgelöst werden soll, bedürfen jedoch einer qualifizierten Mehrheit von mindestens zwei Drittel der abgegebenen gültigen Stimmen....

§ 10 Aufgabenkreis der Generalversammlung

....4. Beschlussfassung über Statutenänderungen und die freiwillige Auflösung des Vereins...

§ 18 Auflösung des Vereins

- Die freiwillige Auflösung des Vereins kann nur in einer zu diesem Zweck einberufenen außerordentlichen Generalversammlung und nur mit der im § 9 Abs. 8 festgehaltenen Stimmenmehrheit beschlossen werden.
- Diese Generalversammlung hat auch – sofern Vereinsvermögen vorhanden ist – über die Liquidation zu beschließen und hierzu einen Liquidator zu bestellen. Insbesondere ist der Beschluss zu fassen, wem das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen ist. Das Vereinsvermögen darf in keiner wie auch immer gearteten Form den Vereinsmitgliedern zugute kommen, sondern ist das Vereinsvermögen für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke zu übergeben.

...

Im Juli 1999 fand in den Amtsräumen der Abgabenbehörde erster Instanz eine Besprechung zwischen dem Obmann des Vereins und Vertretern der Abgabenbehörde statt. Den über den Inhalt dieser Besprechung anfertigten Aktenvermerk ist zu entnehmen, dass das Organ des Vereins aufgefordert wurde weitere Nachweise für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit des Vereins zu erbringen sowie eine Besichtigung der Fahrzeuge wurde vereinbart. Zur Frage der Gemeinnützigkeit des Vereins wurde vom Vertreter der Abgabenbehörde ausgeführt, dass von denen im § 3 der Statuten angeführten ideellen Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks bis auf entgeltliche Transporte kein anderer Zweck umgesetzt werde und daher nach Ansicht des Finanzamtes keine Gemeinnützigkeit vorläge. Der Obmann wurde aufgefordert vollständige Jahresabschlüsse für die Jahre 1997 und 1998 vorzulegen.

Die Besichtigung der Fahrzeuge fand im August 1999 statt. Der darüber mit dem Organ des Vereins aufgenommenen Niederschrift ist unter anderem zu entnehmen, dass die Auftraggeber des Vereins in der Mehrzahl Ärzte in Z , den Anrainergemeinden sowie aus dem P seien. Vom Verein würden Honorarnoten an die Patienten erstellt, wobei sich die Höhe des verrechneten Kilometergeldes danach bestimme, ob der Patient gehfähig oder nicht mehr gehfähig sei. Die verrechneten Sätze lägen unter den vom Roten Kreuz verrechneten Beträgen. Die Gesamtumsätze würden aus Transporten im regionalen Bereich – in und vom

Krankenhaus – sowie aus überregionalen Überstellungen im annähernd gleichen Verhältnis (je ca. 50%) erzielt werden. Der Obmann werde in einer ergänzenden Stellungnahme, die Gründe für die Gründung des Vereins anführen sowie seine Ansicht darlegen nach der die Tätigkeit des Vereins gemeinnützig sei.

In seiner Stellungnahme führte der Obmann des Vereins zum Zweck der Vereinsgründung aus, dass er auf Grund der schlechten Ertragslage seines Einzelunternehmens (Anm.: Ein Insolvenzverfahren – Konkurs – wurde mangels hinreichenden Vermögens im April 1997 nicht eröffnet) zur Kenntnis nehmen musste, dass eine positive Weiterführung nicht möglich sei. Die Ursache sei im Wesentlichen darin gelegen, dass er auf Grund hoher Personalkosten nicht in der Lage gewesen sei seine Preise an die der Konkurrenz (Rotes Kreuz) anzupassen und daher scheitern musste. Während beim Roten Kreuz viele Personen unentgeltlich tätig seien, habe er jede Personalstunde teuer bezahlen müssen und sei daher nicht in der Lage gewesen Neuinvestitionen sowie Privatentnahmen aus dem Cashflow zu erwirtschaften. Durch die Vereinsgründung seien nun auch viele Personen unentgeltlich für den Verein tätig, die durch die Gründung des Vereins dazu animiert werden konnten, unentgeltlich tätig zu sein. Die Erzielung von Gewinnen sei nach wie vor nicht möglich und auf Grund der Vereineseinstatuten (§ 2) sei die Tätigkeit ohnehin nicht "auf Gewinn ausgerichtet". Zudem sei das Vereinsvermögen im Falle der Auflösung des Vereins für gemeinnützige und mildtätige Zwecke zu verwenden. Zur Frage der Gemeinnützigkeit werde angeführt, dass sich die Tätigkeit des Vereins in keiner Weise von der Tätigkeit des Roten Kreuz unterscheide. Es handle sich um eine Betätigung für mildtätige (humanitäre, wohltätige) Zwecke nach § 37 BAO. Die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (§§ 34ff) würden vollständig erfüllt werden. Kohler/Quantschnigg/Wiesner führten in ihrem Handbuch "Die Besteuerung der Vereine, 7. Auflage in der Fassung des Sparpaketes II, Seite 176" unter anderem aus, dass *"mildtätige Zwecke solche sind, die darauf gerichtet sind, Personen zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind. Darauf, ob die Hilfsbedürftigkeit vorübergehend, auf längere Zeit oder dauernd besteht, kommt es nicht an."* Unter den Beispielen für die Krankenfürsorge sei auch der Krankentransport angeführt. Die Beförderung von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür eingerichtet seien, sei (unecht) von der Umsatzsteuer befreit. Dies werde vom Verein erfüllt, wodurch die Einreichung von Umsatzsteuererklärungen entfallen könne. Die Tätigkeit des Vereins sei nach den Statuten und der tatsächlichen Geschäftsführung als mildtätige Betätigung gemäß § 37 BAO anzusehen. Nachdem alle Bestimmungen der §§ 34ff BAO vollinhaltlich erfüllt seien, sei der Verein von der Körperschaftsteuer (§ 5 Z 6 KStG 1988) befreit und die Abgabe diesbezüglicher Erklärungen (Körperschaftsteuererklärungen) daher nicht erforderlich.

Die Besteuerungsgrundlagen der Jahre 1997 und 1998 sowie in der Folge auch für das Jahr 1999 wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermittelt und die Abgaben (Körperschaftsteuer) festgesetzt. Es wurde sowohl gegen die Abgabenbescheide der Jahre 1997 und 1998 (RV/0300-S/02) als auch gegen den Bescheid des Jahres 1999 (RV/0301-S/02) berufen.

In der im Wesentlichen gleichlautenden Begründung der eingebrachten Berufungen (Streitzeitraum 1997 bis 1999) wurde unter anderem ausgeführt, dass die Berufungswerberin die gesetzlichen Forderungen der Bundesabgabenordnung (§§ 34 Abs. 1, 35, 39, 41 Abs. 1 und § 42) in der Satzung umgesetzt habe. Die Statuten enthielten auch keine Bestimmungen, welche zweckfremde Ausgaben oder überhöhte Zuwendungen an Funktionäre vorsehen würden. Der im Rahmen des Vereins geführte Wirtschaftsbetrieb in Form eines Rettungsdienstes stelle daher einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar, der lediglich der Erreichung des gemeinnützigen Zweckes diene. Es gelte daher in weiterer Folge zu prüfen, inwieweit der angestrebte gemeinnützige Zweck auch tatsächlich umgesetzt werde. Die Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes seien im § 3 der Statuten niedergelegt. Es verstehe sich von selbst, dass ein solcher Verein, welcher zum einen eines Hilfsbetriebes bedürfe, um den gemeinnützigen Vereinszweck zu erreichen und darüber hinaus auf Mitgliedsbeiträge, Spenden und Subventionen angewiesen sei, den ins Auge gefassten und in den Statuten demonstrativ aufgelisteten Tätigkeitskatalog erst im Laufe der Zeit abdecken könne, zumal es neben der logistischen Vorbereitung auch der Anschaffung der notwendigen Einsatzmittel, wie Fahrzeuge, Rettungsgeräte bedürfe. Die Tätigkeit könne sich daher nur in dem Rahmen entwickeln, in welchem die nötigen Einrichtungen bereitgestellt werden könnten.

Der Umfang der Tätigkeit könne wohl zweifelsfrei kein schlüssiger Parameter dafür sein, ob eine Tätigkeit gemeinnützig sei oder nicht. In diesem Zusammenhang werde auf die Vereinsrichtlinien verwiesen, welche zwar keine normative Wirkung hätten, die aber für die Auslegung der abgabenrechtlichen Bestimmungen von Bedeutung seien. Demnach seien Rechtsträger begünstigt, die ausschließlich oder überwiegend auf dem Gebiete der Sozialdienste tätig seien. Als Sozialdienst würden unter anderem Tätigkeiten im Rahmen von Sanitäts-, Rettungs- und Krankentransporten angesehen werden. Es sei danach keineswegs gefordert, dass darüber hinaus weitere Sozialdienste angeboten und ausgeübt werden müssten, um der Begünstigung gerecht werden zu können. Wesentlich erscheine, dass die Tätigkeit des Vereins nicht der Förderung einzelner Wirtschaftsobjekte oder einzelner Personen zum Gegenstand habe, sondern der Allgemeinheit zugute komme. Soweit die "belangte Behörde" hervorhebe, dass sich die Tätigkeit auf den entgeltlichen Transport von Personen beschränke, so sei dies im übrigen, wie bereits in den vorangehenden Schriftsätzen dargelegt worden sei, auch nicht richtig.

Ergänzend werde auf folgende Tätigkeiten verwiesen:

- Erste Hilfe Ausbildung
- Erste Hilfe Kurse im Rahmen der Fahrschulausbildung
- Einrichtung eines Katastrophenzuges
- Alten- und Krankenbetreuung zur Weihnachtszeit

Es biete sich darüber hinaus eine Analogie zum Österreichischen Roten Kreuz an. Diesem komme zwar eine besondere gesetzliche Stellung als öffentlich rechtlich anerkannte Rettungsorganisation zu, bei Beurteilung der abgabenrechtlichen Aspekte mache allerdings diese Sonderstellung keinen Unterschied. Auch das Österreichische Rote Kreuz sei vornehmlich und überwiegend im Rahmen seiner Betriebsorganisation auf dem Gebiete des entgeltlichen Kranken- und Personentransportes tätig. Bei konsequenter Gleichbehandlung bestehe daher kein Grund, die Tätigkeit der Berufungswerberin anders zu bewerten und demnach der Berufungswerberin die Gemeinnützigkeit abzuerkennen. Es werde daher die Stattgabe des Berufungsbegehrens beantragt und die ergangenen Abgabenbescheide (Körperschaftsteuer) seien aufzuheben.

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuer 1997 und 1998 wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung führte die Abgabenbehörde erster Instanz unter anderem aus, dass trotz umfangreichen Schriftverkehrs und Besprechungen nicht nachgewiesen werden konnte, dass die tatsächliche Geschäftsführung des Vereines über den Betrieb eines entgeltlichen Krankentransportunternehmens hinausgehe. Auch die Ausführungen der Berufungswerberin im Schriftsatz vom 4. August 2000 erlaube keine andere rechtliche Beurteilung. Zwar sei zutreffend, dass die Satzung des Vereines in § 2 eine grundsätzlich gemeinnützige Tätigkeit, nämlich *"Die Unterstützung von Personen, die einer Hilfeleistung durch Rettungs- Hilfs- und andere humanitäre Maßnahmen bedürfen"*, umschreibe, allerdings sei dieser Vereinszweck durch die tatsächliche Geschäftsführung umzusetzen. Der genannte Vereinszweck könne mit Sicherheit nicht allein durch entgeltliche Krankentransporte erreicht werden. Vielmehr sei ein solcher weit reichender Vereinszweck primär durch andere Mittel, welche auch in § 3 der Satzung genannt sind, zu erreichen. Im Zuge des bisherigen Verfahrens sei zwar immer wieder argumentiert worden, dass auch andere Tätigkeiten als die entgeltliche Krankenförderung betrieben worden wären, vgl. zuletzt Schriftsatz vom 4. August 2000, Seite 5, 4. Absatz, Nachweise über diese "anderen Tätigkeiten" seien allerdings nicht beigebracht worden. Entgegen den Ausführungen im Schriftsatz vom 4. August 2000, Seite 4, 5. Absatz, könne eine gemeinnützige Tätigkeit nicht durch entgeltliche Leistungen, hier Krankentransporte, aufgebaut werden, sondern sei vice versa zunächst die gemeinnützige Tätigkeit mit den zur Verfügung stehenden ideellen Mittel

auszuüben. Eine entgeltliche Leistungserbringung könne immer nur ein materielles Mittel zur Umsetzung des ideellen Vereinszweckes sein.

Sofern die Berufungswerberin darauf verweise, dass Rechtsträger begünstigt seien, die auf dem Gebiete der Sozialdienste tätig seien und als Sozialdienst Tätigkeiten im Rahmen von Sanitäts-, Rettungs- und Krankentransporten angesehen würden, sei darauf zu verweisen, dass derartige Dienste nicht explizit in § 2 der Vereinssatzung genannt seien und diese Ausführungen daher für die gegenständliche Beurteilung der Gemeinnützigkeit der Berufungswerberin nicht heranzuziehen seien. Die entgeltliche Durchführung der Krankentransporte stelle für die Berufungswerberin vielmehr lediglich ein materielles Mittel zur Kapitalbeschaffung dar, das allerdings bisher durch keine ideellen Mittel ergänzt worden sei. Entgegen den Ausführungen im Schriftsatz vom 4. August 2000, Seite 4, 2. Absatz stelle die entgeltliche Krankenförderung allerdings keinen unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO dar, da ein solcher unentbehrlicher Hilfsbetrieb nur dann vorliege, wenn der Vereinszweck (ua) nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sei (§ 45 Abs. 2 lit. b BAO). Dass der Vereinszweck der Berufungswerberin in erster Linie durch andere Tätigkeiten als durch entgeltliche Transporte erreicht worden sei, stehe wohl außer Zweifel. Die Beurteilung durch andere Behörden, vgl. aaO, 3. Absatz, sei nicht entscheidungsrelevant, da für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit im laufenden Verfahren ausschließlich die bescheiderlassende Behörde zuständig sei, wobei die **tatsächliche Geschäftsführung maßgebend sei**. So seien sowohl dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 30. Dezember 1996 als auch dem Bundesministerium für Inneres am 2. Oktober 1996 lediglich die Statuten vorgelegen, da der Verein erst im Jahr 1997 tatsächlich tätig geworden sei. Im übrigen werde auch im Bescheid des Bundesministeriums für Inneres vom 2. Oktober 1996, Zl., dargelegt, dass der Begriff der "Gemeinnützigkeit" ein abgabenrechtlicher Begriff sei, woraus sich zweifelsfrei ergäbe, dass zur Beurteilung der Gemeinnützigkeit ausschließlich die Abgabenbehörde berufen sei. Die Tätigkeit der entgeltlichen Personenbeförderung stelle daher in jedem Fall einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO bzw. - wie folgende Ausführungen zeigen würden - bereits einen Gewerbebetrieb nach § 44 Abs. 1 BAO dar. Aus den vorgelegten Saldenlisten zum 31. Dezember 1997 und 31. Dezember 1998 seien mit Ausnahme eines Spendenverrechnungskontos, das allerdings im Jahr 1997 einen Nullsaldo und im Jahr 1998 einen Negativsaldo von ATS 49.749,00 aufweise, keine gemeinnützigen Aktivitäten erkennbar. Vielmehr entsprächen die Saldenlisten der Gebarung eines Transportunternehmens. Auch diene der Verein sehr wohl der Förderung einzelner Personen, nämlich dem Erwerbsleben der Fam.F., - vgl. dazu die im Zuge des Veranlagungsverfahrens vorgelegten Mitglieder- und Dienstnehmerlisten - , sodass wirtschaftliche Erfolge des Vereines

(und damit ein Gewinnstreben) erforderlich seien. In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass der nunmehrige Obmann der Berufungswerberin die entgeltliche Personenbeförderung vor Vereinsgründung als Einzelunternehmer ausgeübt habe und letztlich an zu hohen Betriebskosten gescheitert sei (vgl. dazu die Ausführungen in der Eingabe vom 15. September 1999). Es sei daher ersichtlich, dass der Verein lediglich aus wirtschaftlichen Überlegungen gegründet worden sei und das Ziel der entgeltlichen Personenbeförderung mit Kostenminimierung im Vordergrund stehe. Die Tätigkeit sei daher als gewerbliche Tätigkeit einzustufen. Der begünstigungsschädliche Gewerbebetrieb oder zumindest wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO der entgeltlichen Personenbeförderung führe daher in jedem Fall, selbst wenn die Gemeinnützigkeit bejaht werden würde, zu einem Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen (Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO liege nicht vor, § 45a BAO sei nicht anzuwenden, da die Umsätze ATS 500.000,00 im Veranlagungszeitraum übersteigen würden). Zu den Ausführungen im Schriftsatz vom 4. August 2000, Seite 5, letzter Absatz, sei noch auszuführen, dass die Aufgaben des Roten Kreuzes wohl unzweifelhaft nicht vornehmlich und überwiegend auf dem Gebiet des entgeltlichen Personentransportes gelegen seien. Die weltweiten humanitären Aktivitäten des Roten Kreuzes könnten mit Sicherheit nicht mit den Aktivitäten der Berufungswerberin verglichen werden. Ein weiteres Eingehen auf die Ausführungen der Berufungswerberin in diesem Punkt sei daher entbehrlich.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass die Tätigkeit der Berufungswerberin, die ausschließlich (andere Aktivitäten seien nicht nachgewiesen worden) in der entgeltlichen Personenbeförderung gelegen sei, als nicht gemeinnützig im Sinne der §§ 34 ff BAO anzusehen sei. Die abgabenrechtliche Begünstigung des § 5 Z 6 KStG 1988 komme der Berufungswerberin daher nicht zu. Die Vorschreibung der Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 sei daher zu Recht erfolgt und die Berufung sei somit als unbegründet abzuweisen gewesen.

Gegen die Abweisung der Berufung wurde rechtzeitig ein Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Finanzlandesdirektion für Salzburg) gestellt und die bereits in den Berufungen gemachten Ausführungen wiederholt. Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtsmittelbehörde (Finanzlandesdirektion für Salzburg) vorgelegt.

Nach Einbringung der Vorlageanträge bzw. der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 wurde die Berufungswerberin im November 2000 aufgefordert, Nachweise für die von ihr in den Vorlageanträgen behaupteten Tätigkeiten, Erste Hilfe Ausbildung, Erste Hilfe Kurse im Rahmen der Fahrschulausbildung mit der Bekanntgabe des daraus erzielten Erlöses, Einrichtung eines Katastrophenzuges und

Erläuterung dieser Tätigkeit sowie Alten- und Krankenbetreuung zur Weihnachtszeit unter Anführung der Gründe warum diese auf die Weihnachtszeit beschränkt sei, zu erbringen. In Beantwortung dieses Vorhaltes (Dezember 2000) wurden eine Bestätigung eines Arztes für Allgemeinmedizin, eine amtsärztliche Stellungnahme sowie eine nicht unterfertigte Stellungnahme des Vereins eingereicht. Der Bestätigung des Arztes ist zu entnehmen, dass er *"seit 1994 in regelmäßigen Abständen beim gemeinnützigen Verein G.K.Z. Ausbildungskurse für Notfallsanitäter unentgeltlich abhalte und den Kurserfolg jeweils durch Prüfungen kontrolliere."* Der amtsärztlichen Stellungnahme zu Folge nehme der Rettungsdienst "GK" im Rettungsdienst und im Ausbildungswesen die gleichen Aufgaben wie das Rote Kreuz wahr, wofür ein öffentliches Interesse bestehe. In der Stellungnahme des Vereins wurde ausgeführt, dass bei den Erste Hilfe Kursen im Rahmen der Fahrausbildung deshalb kostendeckend gearbeitet werde, da die Fahrschulen "aufgesucht" und die Kursteilnehmer aus den umliegenden Ortschaften vom Gr.K. zu den Kursorten gebracht würden. Des Weiteren werde im Zuge dieser Kurse immer wieder Kursmaterial, wie Beatmungstücher, Lungen für die Kursgruppen, Verbandsmaterial etc. benötigt. Diese Teile müssten aus hygienischen Gründen ständig gewechselt bzw. erneuert werden. Der Katastrophenzug solle im Zuge von Großschadensereignissen verunfallten oder anderen Personen, welche auf Grund dieser Ereignisse dringender Hilfe bedürften, zum Einsatz kommen. Es seien immer wieder die dafür notwendige Materialien angeschafft worden, sodass mit den letzten Anschaffungen im Frühjahr 2001 diese Einrichtung einsatzbereit sei. Bei der Tätigkeit der Alten- und Krankenbetreuung handle es sich nicht ausschließlich um diese Personengruppe, vielmehr würden vom Gr.K. alle allein stehenden Personen angesprochen, da einsame Menschen gerade zur Weihnachtszeit in depressive Phasen kommen würden. Beschränkt sei diese Betreuung derzeit auf das Weihnachtsfest, da nur mit den zu Verfügung stehenden Mittel gearbeitet werden könne. Ein Konzept für eine sinnvolle Tätigkeit der Altenbetreuung in der Zukunft liege bereits vor und werde voraussichtlich ab Jänner 2002 zum Einsatz kommen. Wenige Tage nach Einbringung der vorhin angeführten Nachweise sowie der Stellungnahme wurde eine weitere Stellungnahme von der Gattin des Obmannes und zugleich Direktorin des Vereins an die Abgabenbehörde erster Instanz gesandt. Zur Erste Hilfe Ausbildung wurde ausgeführt, dass diese seit Gründung des Vereins unentgeltlich durchführt werde. Diese Kurse fänden alle zwei Wochen statt und die Teilnehmerzahl läge derzeit bei durchschnittlich 20 Personen. Der Verein stelle dazu die angemieteten Räumlichkeiten sowie alle erforderlichen Einrichtungen, wie Puppen (Anschaffungskosten ATS 140.000,00), Verbandsmaterial, Foliensätze, medizinisches Equipment etc. kostenlos zur Verfügung. Alle Aufwendungen würden vom Verein getragen werden, das von den Kursteilnehmern erworbene Wissen

komme letztlich der Allgemeinheit zu Gute. Kursleiter sei Dr.R. (Aussteller der Bestätigung über die Abhaltung der Kurse).

Bei den Erste Hilfe Kursen im Rahmen der Fahrausbildung handle es sich ebenfalls um Erste Hilfe Kurse, jedoch beschränkt auf die Bedürfnisse der Fahrschulausbildung. Kursleiterin sei die Direktorin des Vereins. Die Kurse würden in den Räumlichkeiten der Fahrschule in Z. und im G mit fünf Personen pro Kurs alle zwei Wochen abgehalten werden. Alle Kursteilnehmer, wobei diese Kurse auch der Allgemeinheit zugänglich seien, würden von Angestellten und Helfern des Gr.Kr. aus den benachbarten Gemeinden abgeholt und nach Kursende wieder heimgefahren werden. Alle für den Kurs erforderlichen Einrichtungen, wie Wartung der Einrichtungen, Nachbeschaffung von Desinfektionsmittel, Zurverfügungstellung von Ausbildungsmappen, Puppen würden einen hohen finanziellen Einsatz des Vereins erfordern. Für diesen Kurs werde pro Kursteilnehmer ein Unkostenbeitrag von ATS 400,- eingehoben, welcher die tatsächlichen Kosten in keiner Weise zu decken vermöge. Die Einrichtung eines Katastrophenzuges sei auf Grund der bescheidenen Vereinsmittel noch nicht endgültig fertig gestellt. Geplant sei, dass der Verein bei Großschadensereignissen verunfallten Personen entsprechende Hilfe anbieten könne. Dieser Katastrophenzug bestehe aus einem transportierbaren Anhänger, wo verunglückten Personen Erste Hilfe geleistet werden könne. Derzeit seien bereits der Anhänger, 50 Decken, Geschirr, Betten und medizinische Einrichtungen vorhanden. Geplant sei noch die Anschaffung eines Zeltes und einer Kochgelegenheit (Gulaschkanone oder ähnliches). Der Katastrophenzug stelle eine Versorgungsstation zur Erstversorgung dar, jede weitere Betreuung der verunglückten Personen werde durch medizinische Einrichtungen im Katastrophenzug gewährleistet. Für diese humanitäre Einrichtung seien naturgemäß keine Erlöse geplant. Die Fertigstellung werde im Jahr 2001 erfolgen. Die Tätigkeit der Alten- und Krankenbetreuung zur Weihnachtszeit erfolge in der Form, dass alle Personen, die allein stehend seien angesprochen werden würden, da gerade zur Weihnachtszeit einsame Menschen in depressive Phasen kommen würden. Diese Tätigkeit sei auf Grund der zur Verfügung stehenden Mittel zurzeit nur auf die Weihnachtszeit beschränkt. Die Vorbereitung hiefür würde ca. vier Wochen in Anspruch nehmen. Alle teilnehmenden Personen würden vom Verein am 24. Dezember in das Hotel A,S gebracht, dort verpflegt werden und darüber hinaus ein Weihnachtsgeschenk erhalten. Neben diesen der Allgemeinheit zu Gute kommenden Tätigkeiten erbringe der Verein aber noch unentgeltliche Leistungen für eine Behindertenwerkstatt (Zurverfügungstellung von Fahrzeugen für Urlaubsfahrten) sowie eine mehrmals jährlich durchgeführte Verteilung von Krapfen und Chips in einem Kinderdorf sowie der Lebenshilfe. Abschließend werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Tätigkeit des Vereins keine auf Gewinn ausgerichtete sei.

Im März 2001 wurden bei der Abgabenbehörde erster Instanz die Jahresabschlüsse der Jahre 1997 bis 1999 eingereicht und ergänzend ausgeführt, dass die vom rechtsfreundlichen Vertreter eingebrachten Vorlageanträge (1997 und 1998) sowie die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 1999 dahingehend erweitert und ergänzt würden, als auch gegen die Höhe der Bemessungsgrundlagen, die vom Finanzamt im Schätzungswege ermittelt worden seien, "Einspruch" erhoben werde, während bisher nur die Frage der Gemeinnützigkeit bekämpft worden sei. Unter der Annahme, dass die Tätigkeit des Vereins nicht gemeinnützig und daher körperschaftsteuerpflichtig sei, betrage die Höhe der "Einkünfte" im Jahr 1997 ATS - 170.702,00, 1998 ATS 0,00 und 1999 ATS 0,00.

Es werde daher – unabhängig von der Rechtsfrage ob die Tätigkeit des Vereins gemeinnützig sei oder nicht – beantragt die tatsächlich erzielten "Einkünfte" der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Für die Erledigung der Berufung ist die durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetzes (AbgRmRefG) bedingte Änderung des Rechtsmittelverfahrens ab 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Salzburg) zuständig. Die Berufungswerberin wurde von der Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat verständigt.

Auf Grund der Erweiterung des Berufungsbegehrens wurde das Finanzamt ersucht, hinsichtlich des Antrages der Berufungswerberin die von ihr ermittelte Höhe der "Einkünfte" der Besteuerung zu Grunde zu legen, eine Stellungnahme abzugeben. Die Abgabenbehörde erster Instanz kam dieser Aufforderung nach und übersandte eine alle Bilanz- sowie GuV-Daten umfassende Darstellung unter anderem über den gesamten Streitzeitraum (1997 bis 1999). Die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens würde nach Ansicht des Finanzamtes betragen:

1997 ATS - 100.893,09

1998 ATS - 36.135,84

1999 ATS + 96.936,30

Die vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelte Darstellung sowie die Berechnungen über die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens wurden der Berufungswerberin übersandt und – unabhängig von der strittigen Rechtsfrage ob die Tätigkeit des Vereins im Sinne der Abgabenvorschriften gemeinnützig sei oder nicht – gebeten, eine Stellungnahme abzugeben, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz ermittelte Höhe des steuerpflichtigen Einkommens zur Besteuerung heranzuziehen sei oder nicht, da das vom Finanzamt ermittelte Einkommen von den "Einkünften" der Berufungswerberin abweiche.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde von den Vertretern der Berufungswerberin (Obmann und Direktorin) die Höhe des von der Abgabenbehörde erster Instanz ermittelten

steuerpflichtigen Einkommens im Streitzeitraum außer Streit gestellt. Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass ihrer Ansicht nach die Tätigkeit des Vereins insgesamt als gemeinnützige Tätigkeit einzustufen sei und daher die Steuerbefreiung des Körperschaftssteuergesetzes (§ 5 Z 6 KStG 1988) zur Anwendung komme.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die Bestimmungen der BAO lauten (auszugsweise):

§ 34 Abs. 1 und 2

Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke aus abgabenrechtlichen Gründen in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient. Das Erfordernis der zumindest überwiegenden Förderung im Bundesgebiet entfällt für Entwicklungshilfe (§ 1 Abs. 1 Entwicklungshilfegesetz, BGBl. Nr. 474/1974).

Die in den §§ 35 bis 47 für Körperschaften getroffenen Anordnungen gelten auch für Personenvereinigungen, Vermögensmassen und für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

§ 35 Abs 1 und 2

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

....

§ 37

Mildtätig (humanitär, wohltätig) sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

...

§ 39

Ausschließliche Förderung liegt vor, wenn folgende fünf Voraussetzungen zutreffen:

1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.
2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.
3. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.
4. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.
5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.

§ 40 Abs 1

Unmittelbare Förderung liegt 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.

§ 41 Abs 1, 2 und 3

Die Satzung der Körperschaft muss eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.

Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z. 5 liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs. 1) so genau bestimmt wird, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

Wird eine Satzungsbestimmung, die eine Voraussetzung der Abgabenbegünstigung betrifft, nachträglich geändert, ergänzt, eingefügt oder aufgehoben, so hat dies die Körperschaft dem zuständigen Finanzamt binnen einem Monat bekanntzugeben.

§ 42

Die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft muss auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

§ 43

Die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42) müssen, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen.

....

Ob ein Verein im Sinne der genannten Bestimmungen gemeinnützig ist oder nicht, ist zunächst anhand seiner Statuten zu überprüfen. Die Vereinsstatuten sind die konstituierenden Normen des Vereins, die sich der Verein im Zuge seiner Gründung durch die Proponenten selbst gibt. Die Hauptkomponenten, die für die Anwendung der in den einzelnen Abgabengesetzen vorgesehenen Begünstigungen vorliegen müssen, umschreibt § 34 BAO und wird durch die nachfolgenden Bestimmungen konkretisiert. Der Verein muss nach seiner Rechtsgrundlage (im gegenständlichen Verfahren die Statuten der Berufungswerberin) ausschließlich der Förderung gemeinnütziger Zwecke dienen. Die ausschließliche (§ 39 BAO) und unmittelbare Betätigung (§ 40 BAO) für begünstigte Zwecke muss satzungsgemäß (§ 41 BAO) vorgesehen und tatsächlich im Sinne dieser Voraussetzungen gestaltet, ausgeführt und abgewickelt werden (siehe § 42 BAO). Durch die Bestimmung des § 41 Abs 2 BAO soll sichergestellt werden, dass das Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft bei Auflösung oder bei **Aufgabe oder Wegfall** ihres Förderungszieles einem der in § 34 BAO angeführten steuerbegünstigten Zwecken erhalten bleibt (siehe Stoll, BAO-Handbuch, 1980, Seite 106). Eine der Bestimmung des § 39 Z 5 BAO entsprechende Vermögensbindung in formeller Hinsicht setzt voraus, dass in der Satzung – im gegenständlichen Verfahren die Statuten des Vereins - eindeutig bestimmt wird, wofür das Vereinsvermögen im Falle der Auflösung des Vereins oder der **Aufgabe** oder des **Wegfalles des bisherigen Vereinszweckes** verwendet wird. In materieller Hinsicht muss eine Verwendung des Vereinsvermögens für begünstigte Zwecke festgelegt sein. Dies kann unter anderem in der Weise geschehen, dass in der Auflösungsbestimmung abstrakt festgelegt wird, dass das Vereinsmögen begünstigten Zwecken im Sinne der BAO gewidmet werden muss (siehe Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Die

Besteuerung der Vereine⁶, Linde-Verlag, Seite 66, sowie Die Besteuerung der Vereine⁹, Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig (Bearb.), Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hrsg.), Linde-Verlag, Seite 116f). Würde eine Verwendung des Vermögens zu begünstigten Zwecken bloß für die Dauer der Vereinstätigkeit in Verfolgung eines begünstigten Zwecks genügen, wäre die Ziffer 5 des § 39 BAO überflüssig, denn diese ergäbe sich schon aus der Ziffer 1. Die Bestimmung des § 39 Z 5 BAO will verhindern, dass Vermögen, das sich auf Grund und mit Hilfe von Steuerbegünstigungen gebildet hat, später für nicht begünstigte Zwecke verwendet wird (näher Stoll, BAO-Kommentar, Seite 470 f).

Wann eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 vorliegt, wird durch § 41 Abs. 2 BAO verdeutlicht. Eine Körperschaft kann eine Abgabenbegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nur dann beanspruchen, wenn sie sicherstellt, dass nach Beendigung ihrer Tätigkeit - worunter auch ein **Wegfall des bisherigen begünstigten Zwecks** zu verstehen ist - das verbleibende Vermögen auch weiterhin steuerbegünstigten Zwecken erhalten bleibt. Diese Sicherung kann nur durch eindeutige Satzungsbestimmungen erreicht werden. Die Bestimmungen müssen daher so beschaffen sein, dass eine andere Verwendung des Vermögens ausgeschlossen ist, was bedeutet, dass der Verwendungszweck jedenfalls so präzisiert sein muss, dass eine Prüfung, ob es sich tatsächlich um einen steuerbegünstigten Zweck handelt, leicht möglich ist (siehe VwGH vom 09. 08. 2001, 98/16/0395 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 24. April 1978, 1054/77).

Für den Fall des **Wegfalles oder der Änderung** des Vereinszweckes ist dies der vorliegenden Vereinssatzung weder in § 18 noch in anderen Statutenbestimmungen bzw. irgendeiner Regelung der Statuten zu entnehmen, sodass davon auszugehen ist, dass in solch einem - auf Grund von § 10 VereinsG 1951 und § 9 Z 8 iVm § 10 Z 5 der Satzung der Berufungswerberin durchaus denkbaren - Fall das steuerbegünstigt angesammelte Vermögen bei der Beschwerdeführerin verbleiben kann. Damit erfüllt sie aber **nicht alle** Voraussetzung des § 41 Abs. 2 iVm § 39 Z 5 BAO, wodurch bereits aus diesem Grund die Gemeinnützigkeit zu versagen ist. Eine weitergehende Prüfung, ob nach der Geschäftsführung nun tatsächlich ein gemeinnütziger oder mildtätiger Zweck vorliegt ist nicht (mehr) vorzunehmen.

Änderungen zu einem späteren Zeitpunkt haben keinen Einfluss mehr auf eine einmal erlangte Begünstigung, genauso wenig wie eine Änderung der Satzung nachträglich zu einer Begünstigung führen kann (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Seite 482 mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 13. 10. 1983, 82/15/0128). Der Gesetzgeber hat es, wie die unmittelbar folgende Regelung des § 41 Abs. 3 BAO erkennen lässt, ganz offenbar in Kauf genommen, dass auch die in § 41 Abs. 2 BAO geforderten Satzungsbestimmungen letztlich abgeändert werden können, womit die Körperschaft bei späterer Erfüllung von

Steuertatbeständen keine Begünstigung mehr erhielt. Die Voraussetzung der Überprüfbarkeit der Satzung - Statuten – und damit die Beurteilung der Steuerpflicht oder der Befreiung in einem konkreten Fall, muss daher gemessen an den Grundsätzen des § 43 BAO, bei den Abschnittssteuern (insbesondere bei der Körperschaftsteuer) bereits ab Beginn des Veranlagungszeitraumes erfüllt sein. Für die Beurteilung der Steuerpflicht oder deren Befreiung ist aber nur die Satzung in dem in § 43 BAO genannten Zeitpunkt maßgeblich (siehe VwGH 09. 08. 2001, 98/16/0395).

Die vorliegenden Statuten insbesondere die Bestimmung des § 18 der, wonach *das Vereinsvermögen für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke zu übergeben ist*, wird den Anforderungen des § 41 Abs. 2 BAO schon deshalb nicht gerecht, weil damit nicht auf eine Änderung der satzungsmäßigen Tätigkeit durch **Änderung oder Wegfall** des Vereinszwecks Bedacht genommen wird. Ergänzend wird noch darauf hingewiesen, dass diese Formulierung auch nicht klar und deutlich den Spielraum der Vermögensübertragung begrenzt, sodass eine Übertragung auf nicht begünstigte Körperschaften oder für nicht begünstigte Zwecke nicht ausgeschlossen ist (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Seite 478 und VwGH 13. 10. 1983, 82/15/0128).

Da die der Rechtsmittelbehörde vorliegenden Statuten keine Regelung enthält wie das Vereinsvermögen bei einer **Änderung oder Wegfall des bisherigen Vereinszwecks** zu verwenden ist, war bereits aus diesem Grund die Gemeinnützigkeit für den Streitzeitraum 1997 bis 1999 zu versagen und die Berufungen in diesem Punkt abzuweisen.

Durch die Außerstreitstellung des von der Abgabenbehörde erster Instanz ermittelten steuerpflichtigen Einkommens im Streitzeitraum 1997 bis 1999, ist dem Berufungsbegehren teilweise statt zu geben und die Körperschaftsteuer nach den von der Abgabenbehörde erster Instanz berechneten Höhe des steuerpflichtigen Einkommens zu berechnen.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Salzburg, am 24. September 2004