



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vereines A , Adresse, vom 9. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch B, vom 16. November 2005 betreffend Körperschaftsteuer 1999 bis 2004 im Beisein der Schriftührerin C nach der am 7. Mai 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2003 stellte der Betriebsprüfer fest, dass die im Prüfungszeitraum geltenden Statuten des Vereines nicht die Erfordernisse der Gemeinnützigkeit erfüllen würden. Auch die tatsächliche Tätigkeit sei nicht gemeinnützig, da die seitens des Vereines getätigten Zuwendungen an einen weder gemeinnützigen noch bedürftigen Personenkreis erfolgen würden.

Die aus Vermietung und Verpachtung erzielten Einkünfte seien daher der Körperschaftsteuer zu unterziehen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ für die Jahre 1999 bis 2004 Körperschaftsteuerbescheide. Bezüglich des Jahres 2004 erging der Körperschaftsteuerbescheid vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Dagegen er hob der Bw. Berufung und beantragte die ersatzlose Behebung der angefochtenen Bescheide. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass seitens des Finanzamtes weder dargetan worden sei, welche konkreten Satzungsmängel vorliegen würden noch welche Zuwendungen begünstigungsschädlich wären. Es werde beantragt, die fehlende Begründung nachzutragen.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2006 teilte das Finanzamt dem Bw. zusammengefasst folgendes als Begründung mit:

Das in den Jahren 1999 bis 2004 geltende Statut enthalte keinen Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht. Dieser Mangel sei als wesentlich einzustufen. Eine Behebung werde erst ab dem Folgejahr wirksam.

Ebenso entspreche die Auflösungsbestimmung nicht den Gemeinnützigeitsbestimmungen. Die mangelhafte Auflösungsbestimmung sei zwar rückwirkend behebbar, nicht jedoch das Fehlen des Gewinnausschlusses.

Aufgrund dieser Statutenmängel sei der Bw. daher im Prüfungszeitraum nicht als steuerlich begünstigt im Sinne der §§ 34 ff. BAO anzusehen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher der Körperschaftsteuer zu unterziehen.

Der Bw. werde ersucht, zu den Satzungsmängeln Stellung zu nehmen sowie die behauptete gemeinnützige bzw. mildtätige tatsächliche Geschäftsführung nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2006 übermittelte der Bw. geänderte Statuten, die einen Gewinnausschluss sowie geänderte Auflösungsbestimmungen enthalten. Diese waren der Vereinsbehörde am 28. Oktober 2005 angezeigt und genehmigt worden. Mit Schreiben vom 2. März 2006 ergänzte der Bw. seine Berufung.

Zum Fehlen eines Ausschlusses der Gewinnerzielungsabsicht wurde ausgeführt, dass schon die Formulierung in § 2 Satz 1 des Statuts „Der Verein ist eine gemeinnützige nicht politische Organisation“ im Hinblick auf die Definition dieses Begriffes in der BAO erkennbar mache, dass der Verein nicht auf Gewinn gerichtet sei. Entscheidend sei, dass die Vereinsstatuten gerade nicht den Hinweis enthalten würden, dass der Verein auf Gewinn gerichtet sei. Darüber hinaus sei auch die Gestion des Vereines in den streitgegenständlichen Jahren nicht auf Gewinn gerichtet gewesen. Auch würden die von den Statuten festgelegten Mittel zur Erreichung des begünstigten Zweckes an sich schon die Mittelerlangung so einschränken, dass dem Gemeinnützigeitsgebot Rechnung getragen werde.

Zur Auflösungsbestimmung wurde auf die inzwischen erfolgte Änderung verwiesen. Weiters wurde festgehalten, dass eine gemeinnützige bzw. mildtätige Tätigkeit erfolgt sei.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens betreffend Nachweis der Hilfsbedürftigkeit der Empfänger von Unterstützungszahlungen, wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte zusammengefasst folgendes als Begründung an:

Gemäß § 39 Z 2 in Verbindung mit § 34 Abs. 1 BAO sei es zur Erlangung der steuerlichen Begünstigungen erforderlich, dass der Ausschluss des Gewinnstrebens in der Rechtsgrundlage verankert sei. Fehle dieser Ausschluss, sei ein wesentlicher Mangel gegeben, dessen Behebung ertragsteuerlich erst ab dem Folgejahr wirksam werde.

Das in den Jahren 1999 bis 2004 geltende Statut enthalte keinen Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht. Daher verfüge der Bw. (trotz rückwirkender Sanierung der Auflösungsbestimmung) nicht über eine den Gemeinnützigeitsbestimmungen entsprechende Rechtsgrundlage.

Weiters wurde ausgeführt, dass auch die tatsächliche Geschäftsführung nicht den in § 37 BAO normierten Voraussetzungen der Mildtätigkeit entspreche.

Dies einerseits deshalb, weil auch Personen unterstützt worden seien, deren Einkommen die in § 2 Abs. 1 Bundesbetreuungsverordnung BGBl. Nr. 31/1992 angeführten Beträge übersteige, andererseits weil die Hilfsbedürftigkeit zu bestimmten, konkret genannten Personen, nicht ausreichend dargelegt worden sei.

Der Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte folgendes aus:

Die Statuten in der vom Finanzamt für maßgeblich erachteten Fassung seien so auszulegen, dass sie keinerlei Tätigkeit zulassen würden, die nicht gemeinnützig oder mildtätig sei. Da in der BVE offenbar die „rückwirkende Sanierung der Auflösungsbestimmung“ akzeptiert worden sei, müsse dies auch für den ebenfalls erfolgten statutarisch festgelegten Gewinnausschluss zutreffen. Diesbezüglich berufe sich die Bw. auf § 295a BAO.

Das Finanzamt habe hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftsführung nur auf den Begriff der Mildtätigkeit abgestellt. Es sei aber auch die Gemeinnützigkeit durch Punkt 2 § 2 der (alten) Satzung ausreichend festgelegt und erfülle die Tätigkeit der Bw. diese Voraussetzungen in den Streitjahren.

Im Übrigen erfordere Mildtätigkeit im Sinne der BAO nur die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen. Gegenständlich sei weder die Zugehörigkeit zu irgendeiner Freimaurerloge und schon gar nicht die Zugehörigkeit zum Verein Voraussetzung für die Gewährung von Unterstützungsleistungen. Keiner der Leistungsempfänger sei nicht hilfsbedürftig gewesen. Das Abstellen auf die Grenzen im Bundesbetreuungsgesetz sei im Gesetz nicht gedeckt.

Der vorläufige Körperschaftsteuerbescheid 2004 wurde am 15. März 2006 vom Finanzamt für endgültig erklärt.

In der am 7. Mai 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden vom Vertreter des Bw. Vereinsstatuten mit Wirksamkeit ab 8. Juni 1983 vorgelegt, die auch noch in den berufungsgegenständlichen Jahren in Geltung waren und darauf verwiesen, dass in § 2 der Statuten, im Zweck des Vereines, angeführt sei, dass dieser eine gemeinnützige, nicht politische Organisation sei. Weiters wurde auf die restlichen Angaben in den §§ 2, 3 und 15 der Statuten verwiesen. Primär sei die tatsächliche Geschäftsführung im Vordergrund und maßgeblich sei für die Auslegung der Statuten nicht eine ausdrückliche Festlegung im Sinn einer expressis-verbis-Angabe, sondern lediglich, dass klar und deutlich aus den Statuten der gemeinnützige Zweck hervorgehe. Das sei mit den vorgelegten maßgeblichen Statuten der Fall. Der Verein werde darin als gemeinnützige Organisation bezeichnet, die den Zweck habe, in wirtschaftliche Not geratenen Menschen durch Bereitstellung finanzieller Mittel zu helfen. Bei den Zuwendungen sei dieser Vereinszweck nicht überschritten worden.

Aus dem Vorbringen der Parteien und den vorgelegten Unterlagen ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Verein besitzt ein Miethaus in D. Weiters verfügt er über Wertpapiere und Geldvermögen. Daraus resultierten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie (endbesteuerte) Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der Verein unterstützte aus diesen Erträgen zum größten Teil Einzelpersonen, teilweise wurden auch andere Institutionen (Kinderheim, Freimaurerloge E) unterstützt. Es handelte sich in der Regel um die Gewährung von Einmalbeträgen, teils erfolgten aber auch monatliche Zuwendungen über einen längeren Zeitraum, teils wurden auch unverzinsliche Darlehen gewährt.

Die im berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Statuten des Bw (mit Wirksamkeit ab 8. Juni 1983) lauten auszugsweise wie folgt:

1. Name und Sitz des Vereines.

§ 1

Der Verein führt den Namen A. Er hat seinen Sitz in Wien und kann seine Tätigkeit im gesamten Gebiet der Republik Österreich entfalten.

2. Zweck des Vereines.

§ 2

Der Verein ist eine gemeinnützige, nicht politische Organisation. Er hat den Zweck, in wirtschaftliche Not geratene Menschen durch Bereitstellung finanzieller Mittel zu helfen, weiters soziale Bildung zu vermitteln, durch praktische soziale Arbeit die allgemeine Hilfsbereitschaft zu fördern und so an der Verbrüderung aller Menschen mitzuwirken.

3. Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks.

§ 3

Als Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks dienen:

- a) Die Errichtung und die Förderung von sozialen Wohlfahrtseinrichtungen, die allen Bedürftigen ohne Unterschied von Rasse und Nationalität offenstehen;
- b) die Veranstaltung von Versammlungen, Vorträgen und Diskussionen;
- c) die Errichtung und die Erhaltung von Bibliotheken und die Beteiligung von gleichartigen Büchereien;
- d) die Verfassung von Eingaben und Denkschriften, die Herausgabe, Unterstützung und Verbreitung von Büchern, Broschüren, Zeitschriften und sonstigen Druckschriften, die für die Erfüllung der Vereinsaufgaben erforderlich sind;
- e) die Erwerbung und Erhaltung eines Vereins- und Schulhauses;
- f) die Förderung von auf die Verbreitung und Vertiefung sozialen Wissens gerichteten Institutionen und Personen;
- g) die darlehens- oder schenkungsweise Unterstützung von in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen Vereinigungen und Einzelpersonen im Bundesgebiet, wobei allfällige Zinsen zu Sätzen verrechnet werden, die unterhalb der jeweiligen Anleiheverzinsung zum Zeitpunkt der Bereitstellung liegen. Der Verein kann diese Zwecke auch gemeinsam mit anderen physischen oder juristischen Personen erfüllen und mit solchen Interessen-, Arbeitsgemeinschaften und sonstige Vereinbarungen und Verträge schließen.

§ 4

Die erforderlichen Geldmittel werden aufgebracht:

- a) durch die Beiträge der Mitglieder und Förderer;
- b) durch freiwillige Zuwendungen;
- c) durch die Beiträge der Pfleglinge der Vereinsanstalten;

-
- d) durch Sammlungen;
 - e) durch Veranstaltungen von Vorträgen und dergleichen.

12. Auflösung des Vereins.

§ 15

Im Falle der Auflösung des Vereins ist das Vereinsvermögen einer bereits anerkannt gemeinnützigen Vereinigung zu überlassen, die der Weiterentwicklung von Moral und aufrechtem Charakter des Menschen dient.

Am 25. Oktober 2005 wurde von der Bw. bei der Vereinsbehörde eine Änderung der Statuten angezeigt. Danach enthält nunmehr § 2 der Statuten einen ausdrücklichen Gewinnausschluss und sieht § 14 vor, dass bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszweckes das verbleibende Vereinsvermögen für gemeinnützige, mildtätige Zwecke im Sinne der §§ 34 der Bundesabgabenordnung zu verwenden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 erster Satz BAO sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, 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.

Gemäß § 39 liegt ausschließliche Förderung 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.

Gemäß § 40 Abs. 1 BAO liegt unmittelbare Förderung 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.

Gemäß § 41 Abs. 1 BAO muss die Satzung der Körperschaft 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.

Gemäß § 41 Abs. 2 BAO liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z. 5 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.

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.

Gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 leg.cit die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Gemäß § 274 BAO gilt, soweit ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Die Berufung gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 16. November 2005 gilt daher auch gegen den endgültigen Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 15. März 2006 gerichtet.

Der Unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung den oben angeführten Sachverhalt zugrunde, der sich insbesondere aus den vorliegenden, im streitgegenständlichen Zeitraum in Geltung befindlichen Vereinstatuten, den am 25. Oktober 2005 der Vereinsbehörde angezeigten geänderten Statuten, sowie den sonstigen vorgelegten Unterlagen ergibt.

Die Satzung des Bw. entspricht im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1999 bis 2004 nicht die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO.

In der Satzung fehlen nämlich jedenfalls der Ausschluss des Gewinnstrebens (§ 39 Z. 2 BAO) und die ausdrückliche Bindung der Vermögensverwendung (§ 39 Z. 5 i.V.m. § 41 Abs. 2 BAO).

Nach dem im § 41 Abs. 1 BAO zum Ausdruck kommenden Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit müssen die Satzungszwecke und die Art der Verwirklichung so genau bezeichnet sein, dass auf Grund der Satzung die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die in Betracht kommenden Abgabenbegünstigungen geprüft werden können (siehe dazu VwGH vom 28. Mai 1997, 94/13/0219).

Nach einhelliger Auffassung in Literatur und Judikatur (vgl. Kohler/Quantschnigg/Wiesner-/Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage, Seite 127 B1.8.2; Baldauf, Die Statuten des gemeinnützigen Vereins, SWK 20/21, S 526; VwGH vom 27.1.1998, 97/14/0022) führt im Hinblick auf den Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit das Fehlen einer Bestimmung in der Rechtsgrundlage, die ausdrücklich das Gewinnstreben ausschließt, jedenfalls dazu, dass die in den §§ 34 ff BAO normierten Voraussetzungen für die Gewährung von in anderen Abgabengesetzen vorgesehenen Abgabenbegünstigungen nicht vorliegen. Dies trifft gleichermaßen auch für das Fehlen einer ausdrücklichen Bindung des Vermögens zur Verwendung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchlich Zwecke bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes gemäß § 39 Z 5 BAO zu (vgl. VwGH vom 9.8.2001, 98/16/0395).

Die Bezugnahme des Bw. auf die anderen Satzungsbestimmungen sowie die tatsächliche Geschäftsführung, wonach sich nach Auffassung der Bw. ohnehin auf eine „gemeinnützige“ Gesamtausrichtung des Vereines schließen lasse, lässt den Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit außer acht und ist daher nicht geeignet, das Fehlen entsprechender Satzungsbestimmungen zu ersetzen.

Gemäß § 43 BAO müssen die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42), 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.

Soweit der Bw. in der Änderung der Statuten einen Anwendungsfall des § 295a BAO sieht, so ist dem entgegenzuhalten, dass nach dem eindeutigen und klaren Wortlaut des § 43 BAO eine Änderung der Statuten keine Rückwirkung auf frühere Jahre haben kann. Entsprechen daher die Statuten nicht während des gesamten Veranlagungszeitraumes den Erfordernissen der BAO, kann die Begünstigung des § 5 Z 6 KStG 1988, nämlich die Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht in Anspruch genommen werden. Ein Anwendungsfall eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 295a BAO kann daher schon nach den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Befreiungsbestimmung gegenständlich nicht vorliegen.

Die Änderung der Statuten im Jahr 2005 entfaltet daher keine Rechtswirkung auf die berufungsgegenständlichen Jahre 1999 bis 2004.

Bei dieser Sachlage, nämlich dass schon die Rechtsgrundlage nicht den Gemeinnützigkeitsvorschriften der BAO entspricht, braucht gegenständlich nicht weiter untersucht werden, ob die tatsächliche Geschäftsführung des Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung eines begünstigten Zwecks gerichtet war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Mai 2009