

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elisabeth Hafner, Heinz Hengl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der BW, vertreten durch Mag. Monika Schmalzl, Wirtschaftsprüferin - Steuerberaterin, 9220 Velden, Marterlweg 8, und Mag. Dr. Hubert Huber, Wirtschaftsprüfer – Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Kempfstraße 23/I, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Erich Schury, und zwar über die Berufung

1.) vom 17. Juni 2005 gegen die Bescheide vom 23. Mai 2005 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000, vom 30. Mai 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2001, vom 31. Mai 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2002 und vom 1. Juni 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2003, sowie

2.) vom 20. Juli 2005 gegen den Bescheid vom 4. Juli 2005 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004

nach der am 4. Mai 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 wird ersatzlos aufgehoben.

Für die Jahre 2000 bis 2004 werden Körperschaftsteuern nicht festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsverberin (Bw.) verfügt über eine Bewilligung zum Betrieb eines Pflegeheimes nach den §§ 16 und 18 des Kärntner Heimgesetzes, LGBI. Nr. 7/1996, in der Gemeinde X und erbringt dort an Hilfsbedürftige, deren Unterbringung gemäß § 55 Abs. 1 lit. b des Kärntner Sozialhilfegesetzes 1996 eine Aufgabe der Kärntner Landesregierung ist, die erforderlichen Pflegeleistungen.

Strittig ist, ob der Bw. Begünstigungen für die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Sinne des §§ 34 bis 37 der BAO zukommen oder nicht.

Aus Anlass einer bei der Bw. abgeführten, die Jahre 1999 bis 2003 umfassenden Außenprüfung (Ankündigung der Prüfung betreffend u. a. Körperschaftsteuer 2001 - 2003 telefonisch bei der steuerlichen Vertreterin der Bw. am 10. 1. 2005; Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 14. 1. 2005, der Bw. ausgefolgt am 17. 1. 2005; Ausdehnung des Prüfungsauftrages u. a. auf Körperschaftsteuer 1999 – 2000 der Bw. am 12. 5. 2005 zur Kenntnis gebracht) vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Bw. Begünstigungen der angesprochenen Art nicht in Anspruch nehmen könne.

Begründend wurde in dem über die durchgeführte Prüfung erstatteten Bericht (Tz. 1) auf die Beilage zur anlässlich der Schlussbesprechung verfassten Niederschrift vom 12. 5. 2006 verwiesen, der u. a. Folgendes zu entnehmen ist:

“...

- 6) Das Unternehmen erzielt tatsächlich Gewinne; Gewinnvortrag 31. 12. 2003: € 54.179,--.
- 7) Der Gesellschaftsvertrag erhält keine Klausel, nach der vorhandenes Vermögen im Falle der Liquidation nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden darf.
- 8) Der Übernahmepreis eines Geschäftsanteiles errechnet sich aus dem Nominale, abzüglich Verlustvorträge, zuzüglich anteiliger versteuerter Rücklagen; ohne Berücksichtigung von stillen Reserven.
- 9) Der Gesellschaftsvertrag enthält kein Verbot, Gewinne an die Gesellschafter auszuschütten.
- 10) Soweit im Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt ist, gelten die Bestimmungen des GmbH – Gesetzes.

Um den Status der Gemeinnützigkeit zu erhalten und die daraus resultierenden Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können, müssen die Voraussetzungen gem. § 39 BAO erfüllt sein. Da die im § 39 BAO angeführten Voraussetzungen nur teilweise erfüllt wurden, wurde die geltend gemachte Gemeinnützigkeit und die daraus resultierenden Begünstigungen (KöSt – Befreiungen) durch die Finanzbehörde nicht anerkannt.

Nach Rückstellung der Kommunalsteuer für die einzelnen Jahre ergibt sich auf Grund der nun entstehenden Verluste eine Nachforderung der Mindest – Körperschaftsteuer für die einzelnen Jahre.“

Das Finanzamt erließ darauf hin der Ansicht des Prüfers folgende Körperschaftsteuererstbescheide für die Jahre 1999 – 2003. Hinsichtlich des Jahres 2004 erließ das Finanzamt in weiterer Folge ebenfalls einen Körperschaftsteuererstbescheid (Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer).

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen wird vorweg die Verletzung des Grundsatzes von **Treu und Glauben** gerügt. Diesen Grundsatz sieht die Bw. angesichts folgender verwirklichter Sachverhalte verletzt:

Nach Einreichung des Fragebogens anlässlich der Betriebseröffnung bei dem für die Bw. zuständigen Finanzamt Villach im Feber 1999 richtete die damalige steuerliche Vertreterin der Bw. mit Schriftsatz vom 6. April 1999, dem der Gesellschaftsvertrag der Bw. belegelegt war, das Ersuchen um

"Mitteilung an das Landesgericht A Firmenbuch, dass der vorliegende Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der Bw. den Bestimmungen der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung entspricht. In der Satzung wird ausdrücklich normiert, dass die Gesellschaft nicht auf Gewinn ausgerichtet ist. Sie dient ausdrücklich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken im Sinne der Bundesabgabenordnung. Dies beinhaltet auch die im § 39 Zif. 5 BAO geforderte Verwendung eines bei der Liquidation eventuell vorhandenen Vermögens."

Nach Auskunft des Bediensteten des Finanzamtes Villach, an den dieses Ersuchen gerichtet worden war, hat dieser der damaligen steuerlichen Vertreterin der Bw. telefonisch mitgeteilt, dass eine derartige Bestätigung an das Firmenbuch "pro futuro" nicht abgegeben werden könne. Eine schriftliche Erledigung des Ersuchens ist nicht erfolgt.

Das Finanzamt hat jedoch dem Antrag der Bw. vom 27. Juli 1999, von der Festsetzung von Körperschaftsteuervorauszahlungen Abstand zu nehmen, da sie gemäß § 5 Z. 6 KStG 1988 wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke von der Körperschaftsteuer befreit sei, mit Bescheid vom 2. August 1999 entsprochen.

Zudem wurden in der Folge für die nunmehrigen Streitjahre von der Erlassung von Körperschaftsteuerbescheiden – im Hinblick auf Vermerke der Bw. auf den eingereichten Erklärungen ("Pflegeheim mit Gemeinnützigenstatus" – Befreiung gemäß § 5 Z 6 KStG) - Abstand genommen.

Darüber hinaus hat das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern von der Vorschreibung der Gesellschaftsteuer anlässlich der Gründung der Bw. gemäß § 6 Abs. 1 Z 1a KVG – wegen vorliegender Gemeinnützigkeit - Abstand genommen (Aktenvermerk vom 8. Feber 1999) und – ebenfalls am 8. Feber 1999 - eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt, mit der gemäß § 160 Abs. 2 bestätigt wurde, dass der Eintragung der Errichtung der Bw. in das Firmenbuch steuerliche Bedenken nicht entgegen stehen.

In weiterer Folge wird in den Berufungen ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall entgegen der Ansicht des Finanzamtes sämtliche von § 39 BAO geforderten Voraussetzungen verwirklicht worden seien, wie ein Blick auf den Inhalt des Gesellschaftsvertrages vom 4. Februar 1999 der Bw. erweise.

Hiezu wird festgehalten, dass der Inhalt des Gesellschaftsvertrages der Bw. wie folgt lautet:

"GESELLSCHAFTSVERTRAG"

Erstens: Firma

Frau Y und Herr Z errichten hiemit eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma

B

Zweitens: Sitz

Die Gesellschaft hat ihren Sitz in der Gemeinde X in C. Zweigniederlassungen können in allen Orten des In- und Auslandes errichtet werden.

Drittens: Gegenstand des Unternehmens

1. Gegenstand des Unternehmens ist:

- a) Das Errichten, Beraten und Betreiben von Teilzeit-, Tageswohnheimen, Pflegeheimen und Seniorenresidenzen
- b) Die Beteiligung an und die Geschäftsführung und Pacht von Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand
- d) Die Gesellschaft ist nicht auf Gewinn ausgerichtet. Sie dient ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken im Sinne der Bundesabgabenordnung.

2. Außerdem ist die Gesellschaft zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich sind.

Viertens: Stammkapital und Stammeinlagen

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt	EUR 36.000,--
---	---------------

wird barem Geld aufgebracht und von den Gründungsgeschaftern wie folgt übernommen:

Frau Y übernimmt eine Stammeinlage von Herr Z übernimmt eine Stammeinlage von	EUR 9.000,-- EUR 27.000,--
--	-------------------------------

mit der Verpflichtung, den Gesamtbetrag sofort bar an die Gesellschaft zu leisten.

Fünftens: Dauer der Gesellschaft und Geschäftsjahr

- 1. Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit errichtet.
- 2. Das erste Geschäftsjahr beginnt mit der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch und endet am darauf folgenden 31. 12. (einunddreißigstem Dezember). Die weiteren Geschäftsjahre fallen mit dem Kalenderjahr zusammen.

Sechstens: Geschäftsführer

- 1. Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, wird die Gesellschaft durch je 2 Geschäftsführer gemeinschaftlich oder einen Geschäftsführer in Gemeinschaft mit einem Gesamtprokuristen vertreten. Die General- oder Gesellschaftsversammlung ist berechtigt, von Fall zu Fall die Vertretungsbefugnis in jede Richtung zu ändern, insbesondere Einzelvertretungsbefugnis zu erteilen.
- 2. Der oder die Geschäftsführer sind verpflichtet, die ihm (ihnen) nach dem Gesetz, dem

Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss zukommenden Obliegenheiten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu erfüllen. Im Übrigen ergeben sich die Rechte und Pflichten eines jeden Geschäftsführers aus dem mit ihm abzuschließenden Geschäftsführervertrag.

Siebentens: Generalversammlung

1. Die Generalversammlung findet am Sitz der Gesellschaft oder an einem anderen Ort in Österreich, an dem sich der Sitz einer Bezirkshauptmannschaft befindet, statt.
2. Die nach dem Gesetz und nach dem Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern vorbehaltenen Beschlüsse werden in der Generalversammlung, in einer Gesellschafterversammlung oder im Wege der schriftlichen Abstimmung (Umlaufbeschluss) gefasst.
3. Der Beschlussfassung der Generalversammlung bleibt insbesondere die Verteilung des Reingewinnes von Jahr zu Jahr vorbehalten.
4. Die Beschlüsse werden, soweit der Gesellschaftsvertrag oder das Gesetz nichts anderes bestimmen, mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst.

Achtens: Kündigung der Gesellschaft

1. Die Gesellschafter sind berechtigt, das Gesellschaftsverhältnis unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum 31. 12. (einunddreißigsten Dezember) eines jeden Jahres aufzukündigen. Die Kündigung hat mittels eingeschriebenen Briefes an alle übrigen Gesellschafter unter der anlässlich der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch bekannt gegebenen Anschrift und an die Gesellschaft zu erfolgen. Die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Gesellschafters, die Abweisung eines Antrages auf Konkursöffnung über das Vermögen eines Gesellschafters mangels hinreichenden Vermögens zur Deckung der Kosten des Konkursverfahrens sowie die Exekution auf den Geschäftsanteil eines Gesellschafters gilt als dessen Kündigung.
2. Im Falle der Kündigung sind die übrigen Gesellschafter berechtigt, den Geschäftsanteil des kündigenden Gesellschafters im Verhältnis ihrer Stammeinlagen zu übernehmen und die Gesellschaft fortzusetzen. Soweit die Ausübung des Aufgriffsrechtes durch einen Gesellschafter unterbleibt, steht das Aufgriffsrecht den übernahmebereiten Gesellschaftern anteilig zu. Die Übernahme des Geschäftsanteiles muss innerhalb von drei Monaten nach Ausspruch der Kündigung durch den oder die übernahmebereiten Gesellschafter erfolgen.
3. Der Übernahmepreis eines Geschäftsanteiles entspricht dem Nominalwert des Geschäftsanteiles, abzüglich allfälliger Verlustvorträge und ausstehender Einlagen und zuzüglich anteiliger versteuerter Rücklagen, wobei ein allfälliger Firmenwert unberücksichtigt bleibt. Der Übernahmepreis ist innerhalb einer Frist von einem Jahr nach Ausspruch der Kündigung auszuzahlen. Er ist wertgesichert auf der Basis des Verbraucherpreisindex 1996 des Österreichischen Statistischen Zentralamtes in Wien, wobei maßgebend der Index zum Zeitpunkt der Feststellung des Übernahmepreises und der Indexstand zum Zeitpunkt der Auszahlung sind. Sollte der VPI 1996 nicht mehr erscheinen, so ist der dem weggefallenen Wertmesser nach dessen Funktion und nach der Absicht der Parteien ehestens entsprechende Wertmesser heranzuziehen.
4. Ist binnen drei Monaten ab Zugang der Kündigung an die Gesellschaft der Geschäftsanteil des Kündigenden nicht zur Gänze übernommen, gilt die Gesellschaft als aufgelöst und tritt in Liquidation.

Neuntens: Übertragung von Geschäftsanteilen

1. Die Geschäftsanteile sind teilbar und übertragbar.
2. Die Verpfändung von Geschäftsanteilen oder von Teilen von Geschäftsanteilen bedarf der Zustimmung der Generalversammlung.
3. In jedem Fall der beabsichtigten rechtsgeschäftlichen entgeltlichen oder unentgeltlichen Veräußerung eines Geschäftsanteiles oder eines Teiles hievon – mit Ausnahme der

Veräußerung an Personen, die schon Gesellschafter der Gesellschaft oder Nachkommen von Gesellschaftern der Gesellschaft sind – steht den übrigen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Gesellschaft das Recht zu, diesen Geschäftsanteil gegen Zahlung des in Punkt Achtens bestimmten Übernahmepreises zu übernehmen (Aufgriffsrecht). Im Fall der nicht rechtzeitigen Ausübung des Aufgriffsrechtes innerhalb der Frist gem. Punkt Achtens von drei Monaten durch einen Gesellschafter, wächst dessen Aufgriffsrecht anteilig den übrigen Gesellschaftern zu.

4. Außerdem sind Vorgänge aus der Auflösung und Änderung von Treuhandverhältnissen von diesem Auffgriffsrecht unberührt.

Zehntens: Erbfolge

1. Im Falle des Ablebens eines Gesellschafters kann der Geschäftsanteil nur von einem Erben oder Legatar übernommen werden, unabhängig ob diese Person gesetzlich erbberechtigt oder pflichtteilsberechtigt ist.

2. Sind mehrere Personen zur Rechtsnachfolge von Todes wegen an einem Geschäftsanteil berufen, so haben sich diese Personen innerhalb von drei Monaten nach dem Tod des Gesellschafters zu einigen, wer von ihnen allein den Geschäftsanteil übernimmt. Im Falle der Nichteinigung haben die übrigen Gesellschafter im Verhältnis der übernommenen Stammeinlage das Recht, diesen Geschäftsanteil gegen Zahlung des in Punkt Achtens bestimmten Übernahmepreises zu übernehmen (Aufgriffsrecht).

Elftens: Gründungskosten

Die mit Errichtung und Registrierung dieser Gesellschaft verbundenen Kosten und Abgaben (Gründungskosten) werden bis zu einem Höchstbetrag von EUR 7.000,-- von der Gesellschaft getragen.

Zwölftens: Mitteilungen

Bekanntmachungen der Gesellschaft an die Gesellschafter erfolgen mittels eingeschriebener Briefe an die zuletzt zur Eintragung in das Firmenbuch bekannt gegebenen Anschrift.

Dreizehntens: Devisenrechtliche Erklärung

Alle Gesellschafter sind österreichische Staatsbürger.

Vierzehntens: Generalklausel

Soweit in diesem Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart ist, gelten die entsprechenden Bestimmungen des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung und subsidiär die bezughabenden Bestimmungen aller übrigen Gesetze."

Im konkreten wurden den Ausführungen des Prüfers (fehlende Klausel im Gesellschaftsvertrag, wonach das Vermögen im Falle einer Liquidation nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden dürfe, sowie Verbot, Gewinne an die Gesellschafter auszuschütten) die §§ 34 und 39 BAO entgegen gehalten.

Die erstgenannte Gesetzesstelle lege allgemein fest, dass eine Gesellschaft nur dann gemeinnützig sei, wenn sie nach ihrer Rechtsgrundlage und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken diene. Das Erfordernis der Ausschließlichkeit werde sodann von der letzterwähnten Gesetzesstelle lediglich näher präzisiert.

Demnach schließe bereits die Generalklausel des Punktes 3 c) des oben wiedergegebenen Gesellschaftsvertrages ("Die Gesellschaft ist nicht auf Gewinn ausgerichtet. Sie dient ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken im Sinne der Bundesabgabenordnung") zwangsläufig auch das Vorliegen aller von § 39 BAO im Einzelnen geforderten Voraussetzung der "ausschließlichen Förderung" (Verbot der Ausschüttung von Gewinnen an die Gesellschafter, zweckgebundene Verwendung des Restvermögens beispielsweise im Falle der Liquidation der Gesellschaft) mit ein.

Da sohin sowohl der Gesellschaftsvertrag der Bw. als auch - wie der Prüfer festgestellt habe - ihre tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Inhalte der §§ 34 ff BAO entspreche, sei sie gemäß § 5 Z. 6 KStG 1988 wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke von der Körperschaftsteuer befreit.

Dem Berufungsvorbringen hielt der Prüfer entgegen, dass der Gesellschaftsvertrag der Bw. den Formalvoraussetzungen des § 39 BAO keineswegs genüge, weil demselben weder ausdrücklich das Verbot einer Gewinnausschüttung an die Gesellschafter noch Regelungen betreffend die Vermögensverwendung im Falle der Auflösung der Bw. entnommen werden könnten. Somit sei eine Befreiung der Bw. von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 nicht gerechtfertigt.

Darüber hinaus sei auch der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt, weil sich das Finanzamt erstmalig im Zuge der Außenprüfung mit der Frage der Gemeinnützigkeit der Bw. befasst habe.

Der Prüfer fügte seiner Stellungnahme zudem eine im Zuge der durchgeführten Außenprüfung an den Fachbereich des Finanzamtes gerichtetes Auskunftsersuchen bei, dem u. a. die Prüfungsfeststellung zu entnehmen ist, dass die Bw. bislang keine Gewinne an ihre Gesellschafter ausgeschüttet hat.

In der Berufungsverhandlung hoben die steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend hervor, dass der Gesellschaftsvertrag der Bw. (dessen bereits in der Berufung hervorgehobener Punkt 3 c) nicht zuletzt auch deshalb, weil er ausdrücklich auf die Bundesabgabenordnung Bezug nehme, keineswegs – wie der Prüfer ausführe – mit Formalmängeln behaftet sei.

Dem widersprach der Vertreter des Finanzamtes. Die Unzulänglichkeit des Gesellschaftsvertrages sei schließlich offenbar auch von den Gesellschaftern der Bw. selbst erkannt worden, andernfalls wäre der Beschluss eines Nachtrages zum Gesellschaftsvertrag (am 10. November 2000) nicht erklärbar. Von diesem Umstand habe das Finanzamt zudem erst im Zuge des Rechtsmittelverfahrens Kenntnis erlangt.

Der Inhalt des angesprochenen Nachtrages ist Folgender:

"..."

I.

der Punkt Siebentens: Generalversammlung bei Punkt 3. wie folgt zu ergänzen ist:

3. Auf Grund des vereinbarten Gemeinnützigscharakters sind etwaige Gewinne der Gesellschaft ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken zuzuführen. Die Gesellschafter verzichten daher auf ihren Anspruch auf Auszahlung eines allfälligen Bilanzgewinnes.

II.

der Punkt Achtens: Kündigung der Gesellschaft nach Punkt 4. wie folgt zu ergänzen ist:

5. In allen Fällen der Auflösung der Gesellschaft vereinbaren die Gesellschafter, dass das Gesellschaftsvermögen nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung verwendet werden darf."

Eine Anmeldung dieses Nachtrages zum Gesellschaftsvertrag beim Firmenbuchgericht erfolgte nicht. Erst die Neufassung des Gesellschaftsvertrages der Bw. vom 23. Februar 2005 wurde am 1. März 2005 in das Firmenbuch eingetragen.

In der Berufungsverhandlung führten die steuerlichen Vertreter darüber hinaus nochmals ergänzend ins Treffen, dass das Finanzamt - angesichts der bereits aufgezeigten Umstände – den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt habe.

Hiezu hielt der Vertreter des Finanzamtes fest, dass sich die Bw. auf den angeführten Grundsatz nicht berufen könne, weil sie von der Abgabenbehörde zu keinem Verhalten angeregt bzw. aufgefordert worden sei.

Abschließend begehrten die steuerlichen Vertreter der Bw. nicht zuletzt auch unter Bedachtnahme darauf, dass die Bw. - wovon offensichtlich auch der Betriebsprüfer ausgehe – die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit jedenfalls erfülle, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Körperschaftsteuer 1999

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Körperschaftsteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Der Abgabenanspruch entsteht bei der zu veranlagenden Körperschaftsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Nach § 209 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist, wenn innerhalb dieser Frist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Demnach endete im gegenständlichen Fall die (allgemeine) Verjährungsfrist für eine etwaig hinsichtlich der Bw. zu veranlagende Körperschaftsteuer mit Ablauf des Jahres 2004 (Beginn der Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999). Das Setzen allfälliger Amtshandlungen der von § 209 BAO geforderten Art zur Geltendmachung des Körperschaftsteueranspruches 1999 seitens des Finanzamtes lässt sich weder den die Bw. betreffenden Steuerakten entnehmen noch wurde vom Vertreter des Finanzamtes diesbezügliches in der Berufungsverhandlung vorgebracht (Ankündigung und Beginn der Außenprüfung erst 2005). Der Körperschaftsteuer(erst)bescheid für das Jahr 1999 vom 23. Mai 2005 ist sohin außerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Dieser Bescheid war daher (ersatzlos) aufzuheben.

2.) Körperschaftsteuer 2000 bis 2004

Gemäß § 5 Z. 6 KStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Begünstigungen der angesprochenen Art können jedenfalls nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsieht und diese Tätigkeit genau umschreibt (§ 34 Abs. 1 BAO).

Ausschließliche Förderung setzt u. a. voraus, dass die Mitglieder der Körperschaft keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten (§ 39 Z. 3 BAO), und bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres begünstigten Zweckes 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 wird (§ 39 Z. 5 BAO).

Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinne des § 39 Z. 5 BAO liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung so genau bestimmt wird, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist (§ 41 Abs. 2 BAO).

Diese Sicherung kann nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 9.8.2001, 98/16/0395 m. w. N.) nur durch eindeutige Satzungsbestimmungen erreicht werden. Dem Inhalt des eingangs wiedergegebenen Gesellschaftsvertrages der Bw. sind nun jedenfalls Bestimmungen der letztgeforderten Art nicht zu entnehmen.

Die Möglichkeit der Inanspruchnahme der von der Bw. begehrten Körperschaftsteuerbegünstigung ist im Übrigen nach § 43 BAO an das Vorliegen der Voraussetzung geknüpft, dass ihr Gesellschaftsvertrag den oben angesprochenen Erfordernissen während des ganzen Veranlagungszeitraumes entspricht.

Änderungen des Gesellschaftsvertrages zu einem späteren Zeitpunkt können daher nachträglich zu keiner Begünstigung führen (sie auch VwGH, a. a. O.).

Auf die geänderten Satzungen der Bw. (Neufassung des Gesellschaftsvertrages vom 23. Februar 2005, ins Firmenbuch eingetragen am 1. März 2005) hatte daher der Senat bei seiner Entscheidungsfindung nicht Bedacht zu nehmen.

Ebenso unberücksichtigt zu lassen war der Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 4. Februar 1999, da nach § 49 Abs. 2 GmbHG die Abänderung eines Gesellschaftsvertrages keine rechtliche Wirkung entfaltet, wenn – wie im gegenständlichen Fall – ihre Eintragung in das Firmenbuch unterlassen worden ist.

Nicht zu Unrecht führt die Bw. jedoch die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ins Treffen.

Unter Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Wirtschaftsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (Vgl. Ritz, BAO – Kommentar, 3. Auflage Anm. 6 ff z. § 114 m. w. N.).

Nun kann zwar im Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz des Artikel 18 B-VG dem angesprochenen Grundsatz nur insoweit Bedeutung zukommt, als die Vorgangsweise der Behörde nicht durch zwingendes Recht gebunden ist. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann daher nur im Rahmen eines entsprechenden Vollzugsspielraumes der Behörde zum Tragen kommen (VwGH 5.4.2001, 98/15/0158 m. w. N.).

Im gegenständlichen, besonders gelagerten Fall ist der Bw. jedoch insbesonders unter Bedachtnahme auf die Offenlegung des im Zuge der Außenprüfung beanstandeten Gesellschaftsvertrages dem (zuständigen) Finanzamt gegenüber, der Entsprechung des Antrages der Bw. vom 27. Juli 1999, von der Festsetzung von Körperschaftsteuervorauszahlungen gemäß § 5 Z. 6 KStG 1988 Abstand zu nehmen, und zudem des Unterbleibens der Erlassung von Körperschaftsteuerbescheiden – im Hinblick auf Vermerke der Bw. auf den eingereichten Erklärungen ("Pflegeheim mit Gemeinnützigenstatus" – Befreiung gemäß § 5 Z 6 KStG) – zuzugestehen, dass sie darauf vertrauen konnte, dass das Finanzamt zu seinem Verhalten stehen und zumindest in Bezug auf die Jahre 2000 bis 2004 von der Festsetzung von Körperschaftsteuern Abstand nehmen wird.

Der Berufungssenat sah sich daher veranlasst, den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2004, zumal die tatsächliche Geschäftsführung der Bw. nach den Feststellungen des Prüfers nicht gegen die Bestimmungen des § 39 BAO verstoßen hat, Folge zu geben.

Der Vollständigkeit halber wird abschließend angemerkt, dass § 39 Z 2 BAO – wie auch der Prüfer ins Treffen geführt hat – für die Inanspruchnahme von Begünstigungen für gemeinnützige Zwecke voraussetzt, dass die Körperschaft keinen Gewinn erstreben darf. Die Voraussetzung „mangelndes Gewinnstreben“ verwehrt es einer Körperschaft aber nur, eigenwirtschaftliche Zwecke für sich und ihre Mitglieder zu verfolgen. Schädlich ist das mit der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Körperschaft verbundene „Gewinn-Streben“, nicht schon die Gewinnerzielung schlechthin. Das Streben nach einem Geburungsüberschuss zur Schaffung einer finanziellen Basis für künftige Zweckerfüllungsaufgaben ist der Gemeinnützigkeit nicht abträglich (siehe Kohler / Quantschnigg / Wiesner, Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage,

S. 114 Punkt B 1.6.3.). Der Umfang des von der Bw. im Laufe von fünf Geschäftsjahren tatsächlich erzielten Gewinnes (Gewinnvortrag lt. Ausführungen des Prüfers im Bericht zum 31. 12. 2003: € 54.179,--) kann angesichts dessen dem Begehrten der Bw. nicht abträglich sein.

Nach all dem war von der Festsetzung von Körperschaftsteuern für die Jahre 2000 – 2004 Abstand zu nehmen.

Klagenfurt, am 4. Juli 2006