



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 nach der am 18. März 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber (Bw) ist ein – in Liquidation befindlicher - Verein nach dem Vereinsgesetz mit dem Namen Z-Zentrum. Der Sitz des Vereins befindet sich in XY (sog. „Z-Turm“). Obfrau des Vereins ist AB. Strittig ist u.a. die Frage, ob der Verein gemeinnützige Zwecke im Sinn der §§ 34 ff BAO verfolgt und entsprechende abgabenrechtliche Begünstigungen in Anspruch nehmen kann.

Nach § 2 der Vereinsstatuten ist Zweck des Vereins die Förderung der individuellen Selbsterfahrung und Bewusstseinserweiterung, die für soziales Lernen und positive kollektive Veränderung als notwendig erachtet wird. Das Ziel ist die Vermittlung des Wissens und die Anleitung zur Anwendung von Methoden und Lehren, die der Erreichung der persönlichen und sozialen Gesundheit in einer ganzheitlichen, selbstverantwortlichen Weise, im Einklang mit der Natur, dienen. Die Bestimmungen des Ärzte- und Krankenpflegegesetzes werden eingehalten.

Der Vereinszweck soll nach § 3 der Statuten durch alle zur Erweiterung des Bewusstseins und Erreichung der Gesundheit dienlich erscheinenden Maßnahmen erreicht werden; als ideelle Mittel dienen u.a.: Vorträge und Versammlungen, gesellige Zusammenkünfte, Diskussionsabende, Vorträge und Lehrgänge zu Methoden wie z.B. Biodynamik, Core-Energetik, Hypnotherapie, Psychodrama, Familientherapie; die Abhaltung von Kursen; Einzel- und Gruppenberatung zur Nahebringung von Methoden und Lehren zur Erlangung persönlicher und sozialer Gesundheit; Errichtung eines Kommunikationszentrums; Herausgabe von vereinsinternen Mitteilungen mindestens einmal jährlich; Förderung, Entwicklung und Herstellung neuer innovativer Produkte, die sich mit Problemlösungen beschäftigen, Förderung aller ganzheitlichen Methoden, mit denen eine Übereinstimmung aller Lebensbereiche mit den Gesetzen der Natur angestrebt wird; Errichtung einer Dokumentationsstelle und eines Pressearchivs; Herausgabe von wissenschaftlichen Publikationen sowie eines Mitteilungsblattes zur Vermittlung von Forschungsergebnissen an ein breites Publikum; Aufbau von Ausbildungsgängen zur Heranbildung von Kursleitern und Trainern.

Die erforderlichen Mittel sollen aufgebracht werden u.a. durch Beitragsgebühren und Mitgliedsbeiträge, Abhaltung von Kursen, Erträge aus Vermietungen, Vereinskantine und Beherbergung von Kursteilnehmern, entgeltliche Abgabe von Büchern, Erträge aus geselligen Veranstaltungen, Spenden, Vermächtnisse, Errichtung eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes zur praktischen Erprobung der erworbenen Kenntnisse.

§ 4 der Statuten unterscheidet u.a. ordentliche und außerordentliche Mitglieder. Ordentliche Mitglieder sind solche, die sich an der Vereinsarbeit beteiligen und vom Vorstand als solche anerkannt sind. Außerordentliche Mitglieder sind solche, die einen Mitgliedsbeitrag leisten bzw. Leistungen des Vereins in Anspruch nehmen.

Nach § 18 Abs. 2 der Statuten (Auflösung des Vereins) hat die Generalversammlung über die Liquidation zu beschließen. Sie hat insbesondere einen Liquidator zu berufen und Beschluss darüber zu fassen, wem dieser das nach Abdeckung der Passiven verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen hat. Dieses Vermögen muss, soweit dies möglich und erlaubt ist, einer Organisation zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie der Bw verfolgt und eine vom Finanzamt als gemeinnützig im Sinne der BAO anerkannte Körperschaft ist.

2. Eine im Jahr 2007 durchgeföhrte, u.a. Umsatzsteuer 2002-2004 umfassende Außenprüfung traf unter Tz 1-3 des Berichts folgende Feststellungen:

Tz 1 Gemeinnützigkeit:

Auch wenn die Haupteinnahmen aus den Bereichen Virenhana und Panchakarma (Bewusstseinsbildung über ayurvedische Gesundheitspflege, geistige Inhalte ayurvedischer Lebensführung durch einen geschlossenen Teilnehmerkreis mit mehrtägiger Dauer unter Verwendung gruppendifnamischer Methoden und Vorgaben), stammten, so könne hierin

keine Förderung der Allgemeinheit erblickt werden. Eine ausschließliche und unmittelbare Förderung der Allgemeinheit sei dann nicht gegeben, wenn die Vereinigung überwiegend Leistungen (Kurse, Seminare) gegen Entgelt anbiete und in erster Linie diejenigen Personen gefördert würden, welche die entgeltlichen Dienste der Vereinigung in Anspruch nehmen. Dies liege hier eindeutig vor. Die Leistungen würden gegen Entgelt angeboten, dass ein gewisser Anteil des Entgelts als Mitgliedsbeitrag bezeichnet werde, sei unbeachtlich, denn es stünden eindeutig Leistung – Gegenleistung im Vordergrund und nicht die Erbringung eines Mitgliedsbeitrages.

Gemeinnützigkeit sei auch im Hinblick auf die Vermengung der Lebenshaltungskosten der Vereinsobfrau und der Vereinsausgaben nicht gegeben. Es erfolge keine Trennung zwischen den Vereinsaufwendungen und den privaten Aufwendungen der Obfrau. Statt einer Pacht trage der Verein die Investitionen in den der Obfrau gehörenden Z-Turm. Auch in Zeiträumen, in denen keine Seminare stattfinden (z.B. zwischen 25.4. und 19.5.2004), seien die laufenden Lebenshaltungskosten in den Aufwendungen enthalten. Leistungsbeziehungen mit dem Verein müssten unter fremdüblichen Bedingungen erfolgen, ansonsten fehle es an einer betrieblichen Veranlassung. Im Hinblick auf § 39 Z 2 BAO würden zudem gemeinnütigkeitsschädliche Aufwendungen vorliegen.

Gemeinnützigkeit sei daher nicht gegeben, es liege ein einheitlicher Gewerbetrieb vor, die vom Verein im Prüfungszeitraum erzielten Umsätze (2002: 31.863,53 €; 2003: 78.679,98 €; 2004: 77.467,28 €) seien zum Normalsteuersatz der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Tz 2 Sicherheitszuschlag:

Die Herkunft der Einlagen auf das Bankkonto habe mangels Kassabelegen nicht eindeutig nachgewiesen werden können. Für geleistete Anzahlungen in bar habe es zwar laut Auskunft der Obfrau Aufzeichnungen gegeben, aber auch hier seien nur teilweise Kassabelege ausgestellt worden. Es sei daher ein Sicherheitszuschlag von 5 % der errechneten Nettoerlöse (2002: 1.593,18 €; 2003: 3.934,00 €; 2004: 3.873,36 €) zuzurechnen.

Tz 4 Nachschau 2005, 2006

Für den Nachschauzeitraum seien laut Rechenschaftsberichten Umsätze von 78.956,49 € (2005) und 91.566,53 € (2006) ermittelt worden.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006.

3. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung vom 1. August 2007 bringt der Bw vor, dem Finanzamt sei durch mehrere Schriftsätze, Aufstellungen und Ableitungen nachgewiesen worden, dass er seiner in den Statuten verankerten Auflage, keine Gewinne zu erzielen, entspreche, und daher demgemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG von der Umsatzsteuer befreit sei. Er sei ausschließlich zur Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben in der Form ideeller Betriebe, wie Mitgliederadressverwaltung, Redaktion der Vereinszeitung, Öffentlichkeitsarbeit, kostenlose Infotage, Monatsinfo, Jour fixe, Veranstaltungen und Präsentationen im Jahreskreis etc (finanziert durch Spenden und Splitting der Teilnehmerkostenerlöse) und im ideellen nichtunternehmerischen Bereich (finanziert durch

Kostenersätze) im Rahmen von wirtschaftlich zur Zweckerfüllung unentbehrlichen Geschäftsbetrieben tätig geworden.

Es sei ein Fehler der Außenprüfung gewesen, dass sie, abgesehen von der grundsätzlichen Frage der Gemeinnützigkeit, keine Differenzierung der Einnahmen nach betreibenden (im rein ideellen und auch im ideellen nichtunternehmerischen Bereich) Aktivitäten vorgenommen habe, da dadurch bereits alle dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzuordnenden Einnahmen zur Gänze als nicht umsatzsteuerbar auszuscheiden gewesen wären.

Die im Zuge der Besprechungen vorgelegte Differenzierung sei von der Außenprüfung ohne rechtliche Begründung ignoriert worden, bzw. habe sich die Prüfung auch nicht bemüht, die in den einzelnen Jahren in verschiedener Gewichtung vorliegenden Tätigkeiten und die damit zusammenhängenden Einnahmen aus der Förderung der Gesundheitspflege, der Erziehung, der Volksbildung, der Wissenschaft, der Berufsausbildung, der Bewusstseinsbildung zu differenzieren.

Der den wirtschaftlich-rechtlichen Bezeichnungen und Begriffen diffus gegenüberstehenden Obfrau seien unklare Fragen gestellt worden; aus der Beantwortung dieser Fragen sei ohne Erforschung der tatsächlichen Verhältnisse und ohne Zuordnung zu einem geprüften Jahr ein Sachverhalt konstruiert worden. Die Außenprüfung habe in grober Weise § 115 BAO zuwider gehandelt.

Weder die Niederschrift noch der Bericht würden auf die Sachverhaltsdarstellungen des Vereins, in welchen die Tätigkeit des Vereins mit den Vorgaben der BAO und der Vereinsrichtlinien zum Nachweis der steuerlichen Gemeinnützigkeit und zur Anwendbarkeit der Liebhabereivermutung deckungsgleich gebracht worden seien, eingehen.

Es gebe weiters keinen Hinweis auf bewusste Verletzung der Aufzeichnungspflichten, der Fehler eines Dritten (Buchhalter) berechtheit nicht zur Schätzung, zumal es sich um die Fehlbuchung eines Bankbelegs handle und nicht um die Aufzeichnung einer Bareinnahme. Die vorgenommene Zuschätzung sei weder dem Grunde noch der Höhe nach begründet.

Die Außenprüfung habe letztlich die Anerkennung der Gemeinnützigkeit auf Grund einer unrichtigen Sachverhaltsermittlung verweigert.

Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

4. Die Außenprüfung erstattete eine Stellungnahme zur Berufung. Die Prüferin verwies in Bezug auf den vorgebrachten Verstoß gegen § 115 BAO zunächst auf im Prüfungsverlauf durchgeführte Besprechungen und Kontaktaufnahmen mit dem bundesweiten Fachbereich. Betrachte man die Besprechungen, so seien weder von der Obfrau noch vom Steuerberater Sachverhalte vorgetragen worden, sondern es sei lediglich auf dem Standpunkt beharrt worden, dass es sich um einen gemeinnützigen Verein handle.

Weiters führt die Prüferin aus, dass Grundaufzeichnungen betreffend die Erfassung der Einnahmen bzw. Ausgaben nicht hätten vorgelegt werden können, sondern lediglich Rechenschaftsberichte mit Kontenaufstellung.

Anlässlich der Besprechung vom 11. Juli 2006 habe die Obfrau erklärt, dass der Verein 8 ordentliche Mitglieder habe. Könnten diese ihren Mitgliedsbeitrag nicht in bar bezahlen, so könnten sie ihn abarbeiten. Aufzeichnungen darüber gebe es nicht. Würden Mitglieder an Veranstaltungen teilnehmen, so müssten sie diese extra bezahlen. Alle anderen Personen würden einen außerordentlichen Mitgliedsbeitrag leisten. Dieser sei mit einem fixen Prozentsatz Bestandteil des Seminarentgelts. Alle am Z-Turm angebotenen Seminare bzw. Kurse würden gegen Entgelt über die Homepage des Vereins öffentlich angeboten werden. Über Internet würden Monatsbriefe an „Freunde, Interessenten und Liebe Leute“ verschickt.

5. Mit Schreiben vom 5. November 2007 nahm der Bw zu den Ausführungen der Außenprüfung Stellung.

Zu dem von der Außenprüfung bemängelten Fehlen von Grundaufzeichnungen bringt der Bw vor, dass in Kalenderbucheintragungen für alle Mitarbeiter des Vereins zur Orientierung die laufenden und künftigen Termine von Veranstaltungen eingetragen würden. Es bestehe eine laufende buchhalterische Aufarbeitung der Belege in zwei Buchhaltungstechniken (Excel und doppelte Buchhaltung). Die Verbuchung der Bankbelege sei in allen Jahren in einer schlüssigen Excel-Tabelle (Anfangsbestand+Bankeingänge-Bankausgänge=Endbestand) erfolgt, die auch als Buchhaltungsunterlage gedient habe. Weiters bestünden lückenlose Aufzeichnungen über die Anzahl der abgehaltenen Kurse und die Anzahl der Kursteilnehmer. Auf Grund dieser Aufzeichnungen hätte auch die Zuordnung zu den einzelnen Konten vorgenommen werden können. Worin die von der Prüferin angeführte Mangelhaftigkeit des Rechenwerks bestanden hätte, sei nicht dargelegt worden.

In Bezug auf die Frage der Gemeinnützigkeit rügt der Bw, dass sich das Finanzamt mit den Kriterien der §§ 34 ff BAO nicht auseinandergesetzt habe. Anstatt diese Kriterien, für welche der Bw eine Checkliste zur Verfügung gestellt habe, einzeln zu checken und Manki in der tatsächlichen Geschäftsführung aufzuzeigen, habe das Finanzamt stereotyp auf die Bestreitung der Lebenshaltungskosten der Obfrau durch den Verein hingewiesen. In den Stellungnahmen der Außenprüfung gebe es nach wie vor nur vage Vermutungen. Dem Hinweis der Außenprüfung, es seien in den Besprechungen in Bezug auf die Gemeinnützigkeit keine Sachverhalt vorgetragen worden, hält der Bw entgegen, er habe wiederholt steuerrechtlich fundierte Darstellungen zur Begründung der Gemeinnützigkeit und der einzelnen Tätigkeitsbereiche vorgelegt. Die Außenprüfung habe aber keine materiell-rechtliche, konkret auf die einzelnen Tätigkeiten des Vereins Bezug nehmende Begründung des Nichtvorliegens der steuerlichen Gemeinnützigkeit erstellt. Bisherige Begründungen, z.B.

dass die Obfrau im Vereinsgebäude wohne (wo sollte sie sonst?), seien nicht haltbar. Würde die Obfrau nicht im Vereinsgebäude nach den Regeln der Mitarbeiterhausordnung wohnen, könne die Funktion des Vereins als ständige Anlaufstelle für Mitglieder, Mitarbeiter und Interessenten, somit die statutarische Zweckerfüllung, nicht gewahrt werden.

Dem Hinweis des Finanzamtes, dass Seminare über die Homepage des Bw entgeltlich angeboten würden, sei entgegenzuhalten, dass die erste Homepage des Bw im Jahr 2004 erstellt worden sei. Außerdem werde betreffend die entgeltlich angebotenen Seminare auf den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten des § 45 BAO „Nebentätigkeitsprivileg“ hingewiesen.

Die Monatsbriefe des Vereins gingen nicht nur an ständige Mitglieder, sondern an mögliche Interessenten an ayurvedischer Gesundheitspflege, Erziehung, Fürsorge, Volks- und Berufsausbildung, was die gesetzlich vorgegebene Förderung der Allgemeinheit unterstreiche.

6. Mit Schreiben vom 8. Jänner 2008 beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

7. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 17. März 2010 gab die Obfrau u.a. zu Protokoll, dass sie schon seit mehr als 30 Jahren bestrebt sei, die ayurvedische Gesundheitslehre herüberzuholen und praktikabel zu machen. Ayurveda sei eine wichtige Gesundheitsvorsorge und sie arbeite auf diesem Gebiet auch ehrenamtlich im Gesundheitsministerium mit. Sie habe stets versucht, die Menschen für eine bewusstseinserweiternde und selbstverantwortliche Lebensform zu begeistern. Der Verein sei innovativ ausgerichtet, auch Kunst und Kultur stellten für ihn eine Lebensnotwendigkeit dar. Weiters würden, zusätzlich zum laufenden Vereinsleben, 3x im Jahr Arbeitsgruppen mit den ordentlichen Vereinsmitgliedern abgehalten.

8. In der am 18. März 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachten die Vertreter des Bw u.a. vor, dass die betreibenden Tätigkeiten, also die Abhaltung von Schulungen und Seminaren sowie der Verkauf von Waren, unentbehrliche Hilfsbetriebe seien. Die Obfrau habe immer gewollt, dass der Verein gemeinnützig sei. Die Kursteilnehmer hätten sich immer als Vereinsmitglieder und nicht als Kunden fühlen und dementsprechend auch Verantwortung übernehmen sollen.

Bezüglich Sicherheitszuschlag wiesen die Vertreter darauf hin, dass es keine Begründung für einen solchen gebe. Alle Einlagen auf das Bankkonto seien aufgeklärt worden. Die Obfrau habe das Geld von den Seminarteilnehmern bar entgegengenommen und dann auf der Bank eingezahlt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die in den Abgabengesetzen enthaltenen Befreiungen und sonstigen Abgabenbegünstigungen bei Betätigungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke stehen der jeweiligen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse dann zu, wenn die in den §§ 34 bis 47 BAO genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

§ 34 Abs. 1 BAO normiert die Voraussetzung, 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 dient.

Gemäß § 35 Abs. 1 BAO sind gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Gemäß § 35 Abs. 2 BAO liegt eine Förderung der Allgemeinheit 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.

Gemäß § 39 Z 1 BAO liegt ausschließliche Förderung nur dann vor, wenn die Körperschaft, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt.

Gemäß § 39 Z 5 BAO darf bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen 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 werden.

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.

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 § 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 während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen.

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 (VwGH 27.1.1998, 97/14/0022).

Die für den Bw maßgeblichen Statuten genügen diesen Anforderungen nicht. Es besteht nämlich keine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinne des § 39 Z 5 BAO. § 41 Abs. 2 BAO sieht ausdrücklich vor, dass der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall des bisherigen Zwecks zu verwenden ist, bereits in der Satzung so genau bestimmt wird, dass allein auf ihrer Grundlage geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als begünstigt anzuerkennen ist.

Nun ordnet § 18 der Statuten zwar an, was im Fall einer von der Generalversammlung beschlossenen Auflösung des Vereins mit dem nach Abdeckung der Passiven verbleibenden Vereinsvermögen zu geschehen hat. Auf Grund des in dieser Bestimmung enthaltenen Passus, das Vermögen sei „soweit dies möglich und erlaubt ist“ einer als gemeinnützig anerkannten Körperschaft zu übertragen, ist aber bereits für den in der Satzung geregelten Fall der Auflösung des Vereins nicht sichergestellt, dass dessen Vermögen einem nach § 34 BAO begünstigten Zweck erhalten bleibt (vgl. VwGH 20.2.1996, 93/13/0210).

Darüber hinaus treffen die Vereinsstatuten für den Fall des Wegfalls des bisherigen Vereinszwecks, auf den sich die satzungsgemäße Vermögensbindung gemäß § 41 Abs. 2 BAO auch zu erstrecken hat, überhaupt keine Vorkehrungen. Fehlt es an einer solchen Regelung in der Satzung, ist den Voraussetzungen des § 41 Abs. 2 in Verbindung mit § 39 Z 5 BAO nicht entsprochen (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0024). Da eine Körperschaft eine Abgabenbegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nur dann beanspruchen kann, 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 (VwGH 9.8.2001, 98/16/0395), kann dem Bw schon auf Grund der fehlenden satzungsgemäßen Vermögensbindung eine Begünstigung wegen gemeinnütziger Betätigung nicht zukommen.

Davon abgesehen sind die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO auch aus den im Folgenden dargelegten Gründen nicht erfüllt.

Gemeinnützigkeit bedeutet selbstlose Förderung der Allgemeinheit, der Gemeinsinn muss sich in selbstloser Weise im Geiste der Opferwilligkeit betätigen, sei es in freiwilliger Arbeit, Betreuung, in ideellen Hilfen oder durch Hingabe materieller Mittel. Selbstlosigkeit bedeutet, dass sowohl im Rahmen der Einnahmenerzielung als auch bei der Mittelverwendung nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Bei eigenwirtschaftlicher Tätigkeit kann die Verfolgung begünstigter Zwecke bejaht werden, wenn der Hauptzweck der Tätigkeit auf die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke gerichtet ist und die Erzielung von Einnahmen den Nebenzweck bildet (vgl. Stoll, BAO Kommentar, S. 444 ff).

Gemäß § 34 BAO müssen begünstigte Zwecke sowohl nach der Rechtsgrundlage als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung gefördert werden.

Geht man davon aus, dass § 2 der Statuten mit der bezweckten Förderung der für soziales Lernen und positive kollektive Veränderung als notwendig erachteten individuellen Selbsterfahrung und Bewusstseinserweiterung bzw. der angestrebten Vermittlung des Wissens und der Anleitung zur Anwendung von Methoden und Lehren zur Erreichung der persönlichen und sozialen Gesundheit in einer ganzheitlichen, selbstverantwortlichen Weise, im Einklang mit der Natur, in hinreichend genauer Weise eine Tätigkeit umschreibt, welche im Sinne des § 35 BAO dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt, so ist doch nicht hervorgekommen, dass die tatsächliche Geschäftsführung des Bw darauf gerichtet gewesen wäre, dem Gemeinwohl auf den beschriebenen Gebieten in selbstloser Weise zu Diensten zu sein.

Aus der gesetzlichen Anordnung des § 43 BAO, wonach Satzung und tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen müssen, ist in Verbindung mit der Vorschrift des § 119 Abs. 1 BAO zu folgern, dass es Sache der eine Betätigung für gemeinnützige Zwecke behauptenden Körperschaft ist, die für die Erlangung der daraus resultierenden abgabenrechtlichen Begünstigungen bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen; dazu aber ist es unausweichlich, der Abgabenbehörde solche Aufzeichnungen vorzulegen, welche den Anforderungen des § 131 BAO soweit entsprechen, dass die Erforschung der in den §§ 39, 44 und 45 BAO genannten Umstände im Sinne des Maßstabes des § 42 BAO ohne Erschwernisse im Sinne des § 131 BAO und mit den dort genannten Anforderungen an äußere Verlässlichkeit möglich ist (VwGH 27.7.1994, 91/13/0222).

Aufzeichnungen, aus denen sich verlässlich und ohne Erschwernis entnehmen ließe, dass der Hauptzweck der Tätigkeit des Bw darauf gerichtet gewesen wäre, in selbstloser Weise dem Gemeinwohl auf den in der Satzung beschriebenen Gebieten zu nützen, wurden nicht vorgelegt. Die der Außenprüfung überreichte „Begründung der steuerlichen Gemeinnützigkeit“ (Bl. 129-135/Arbeitsbogen) enthält nur grundsätzliche Ausführungen, die konkrete Aufzeichnungen nicht zu ersetzen vermögen. Auch die Beilagen zum Schreiben vom 5. November 2007 enthalten solche Aufzeichnungen nicht; das als Beilage 2 vorgelegte Blatt gibt nur in tabellarischer Form einen Überblick über die Tätigkeitsbereiche des Vereins.

Das Vorbringen des Bw geht letztlich über die bloße Behauptung, gemeinnützig tätig zu sein, nicht hinaus. Einen konkreten Sachverhalt, der die Beurteilung seiner Tätigkeit als gemeinnützig erlauben würde, hat der Bw weder dargetan, noch hat er einen solchen durch die Vorlage von den Anforderungen des § 131 BAO entsprechenden Aufzeichnungen nachvollziehbar gemacht. Den für die Berufungsjahre vorliegenden Rechenschaftsberichten ist lediglich zu entnehmen, dass der Bw entgeltlich Kurse, etwa zur Bewusstseinsbildung über ayurvedische Gesundheitspflege, und Ausbildungsseminare angeboten bzw. abgehalten hat. Davon profitieren aber nur diejenigen, welche die entgeltlichen Dienste des Bw in Anspruch nehmen. Die Frage der Mitgliedschaft tritt zwangsläufig in den Hintergrund, weil jeder, der sich der entgeltlichen Dienste des Bw bedient, Vereinsmitglied wird (vgl. VwGH 20.5.1987, 84/13/0267). Der Bw rügt zwar, das Finanzamt habe festgestellt, dass über die Homepage des Vereins Kurse gegen Entgelt öffentlich angeboten würden, obwohl eine solche erst im Jahr 2004 erstellt worden sei; dass die aus dem Inhalt der Homepage erkennbare Tätigkeit des Bw, nämlich eine auf entgeltliche Leistungserbringung gerichtete, in den Jahren vor dem erstmaligen Internetauftritt eine andere gewesen wäre, wird damit aber nicht aufgezeigt.

Eine praktische, über die entgeltliche Leistungserbringung hinausgehende, unmittelbar auf die Förderung des Gemeinwohls gerichtete selbstlose, ideelle Tätigkeit des Bw ist dagegen nicht erkennbar. Dass Aktivitäten wie Mitgliederadressverwaltung, Vereinszeitungsredaktion, Öffentlichkeitsarbeit, kostenlose Infotage, Monatsbriefe, Jour Fixes, Veranstaltungen und Präsentationen im Jahreskreis die den Hauptzweck des Bw bildenden selbstlosen Tätigkeiten und die entgeltlichen Tätigkeiten bloß ein für die Verwirklichung dieses Hauptzwecks unentbehrlicher Hilfsbetrieb gewesen wären, kann schon mangels verlässlicher Aufzeichnungen (vgl. erneut VwGH 27.7.1994, 91/13/0222), anhand derer sich der Stellenwert dieser Aktivitäten im Rahmen der gesamten Tätigkeit des Bw bestimmen ließe, nicht nachvollzogen werden. Der Behauptung in der „Begründung der steuerlichen Gemeinnützigkeit“, der ideelle Bereich mache ca. 80 % der zeitlichen Tätigkeit des Bw aus, fehlt eine nachvollziehbare Grundlage.

Zudem spricht die Art der erwähnten Aktivitäten dafür, dass vielmehr diese Nebenzweck der auf Einnahmenerzielung gerichteten Haupttätigkeit des Bw gewesen sind. So können in Mitgliederadressverwaltung, Öffentlichkeitsarbeit oder kostenlosen Infotagen bloß die Abhaltung von Kursen und Seminaren ergänzende Aktivitäten erblickt werden. Insofern unterscheidet sich der Bw nicht von anderen gewerblich tätigen Unternehmen, die eine Kundenkartei führen und ihre Produkte bewerben. Die sog. Monatsbriefe des Bw enthalten im Wesentlichen die Ankündigung entgeltlicher Veranstaltungen (z.B. aus dem Maibrief 2005: Entgiftungstage 500,00 €, Meditationsretreat 600,00 €, Panchacharma 1.900,00 €, Pulsanalyse 85,00 €, Kochkurs 500,00 €, Traumwerkstatt 600,00 €, Traum Virechana 620,00 €, Satsang 320,00 €). In dem darin jeweils gegebenen guten Rat (z.B. aus dem Maibrief 2005: „Es wird einen heißen Sommer geben, sagen die Meteorologen, darum genießt die Kälte und tankt noch die kühle Frische! Die Hitze kommt bestimmt! Das Essen von Eis im Frühling ist besonders schädlich. Die Tendenz zu Verkühlung/Schnupfen und Erkrankungen der oberen Atemwege kann dadurch sehr gesteigert werden, auch die Fettleibigkeit. Vom ayurvedischen Verständnis her, ist der Frühling Kapha-bestimmt und Eis erhöht dieses energetische Prinzip zusätzlich.“) und vorgeschlagenen Kochrezept (z.B. im Maibrief 2005 die Zubereitung einer Spargelsuppe) kann ebenfalls nicht mehr als ein auf die Bewerbung des eigentlichen Hauptzwecks, nämlich der entgeltlichen Abhaltung von Kursen und Seminaren auf dem Gebiet der ayurvedischen Gesundheitslehre, gerichtetes Moment erblickt werden. Unter Punkt 4 der „Begründung der steuerlichen Gemeinnützigkeit“ führt der Bw aus, dass die entgeltlichen Seminarveranstaltungen meistens eine weitere persönliche Beratung und Betreuung erfordert hätten, wofür als Abdeckung Jour fixes und schriftliche Informationsmaterialien zur Verfügung gestellt worden seien. Auch hier handelt es sich nur um eine die entgeltliche Leistungserbringung ergänzende Aktivität, zumal ja nur derjenige diese Beratung und Betreuung in Anspruch nehmen konnte, der das entgeltliche Seminar besucht hat. Dass Ayurveda eine anerkannte Gesundheitslehre sei bzw. sich aus dem Vereinsnamen die eindeutige Ausrichtung der Förderung der Allgemeinheit ergebe (Punkte 2 und 3 der „Begründung der steuerlichen Gemeinnützigkeit“), sagt darüber, ob die tatsächliche Geschäftsführung des Bw auf die selbstlose Förderung des Gemeinwohls gerichtet war, nichts aus.

Dafür, dass die entgeltliche Leistungserbringung nur einen (unentbehrlichen) Hilfsbetrieb zur Erreichung eines begünstigten Hauptzwecks gebildet hätte, gibt es daher keine nachvollziehbaren Anhaltspunkte. Die vorliegenden Verhältnisse lassen lediglich darauf schließen, dass die entgeltliche Leistungserbringung und damit eigenwirtschaftliche Interessen nicht nur im Vordergrund gestanden sind, sondern den eigentlichen Zweck des Bw gebildet haben.

Schließlich hat das Finanzamt zu Recht darauf hingewiesen, dass auch die – anlässlich einer bei der Obfrau durchgeführten Außenprüfung festgestellten - Vorteilszuwendungen des Bw an die Obfrau dem Gebot der ausschließlichen Förderung begünstigter Zwecke entgegenstehen. Gemäß § 39 Z 2 BAO dürfen die Mitglieder nämlich keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Zur näheren Begründung wird diesbezüglich auf die am heutigen Tag zu RV/2809-W/07 ergangene Berufungsentscheidung verwiesen.

Eine Auseinandersetzung mit den vom Bw zur Begründung seines Vorbringens verschiedentlich herangezogenen Vereinsrichtlinien, etwa die dort verankerte Liebhabereivermutung, erübrigt sich, weil diese keine für den unabhängigen Finanzsenat maßgebliche Rechtsquelle darstellen. Das Umsatzsteuergesetz kennt im Übrigen keine generelle Befreiung für gemeinnützig tätige Vereinigungen, sondern nur für in bestimmten Bereichen tätige, wie z.B. gemeinnützige Sportvereine, gemeinnützige Museumsvereine, von gemeinnützigen Rechtsträgern geführte Krankenanstalten (§ 6 Abs. 1 Z 14, 25 UStG).

Aus den dargelegten Gründen kommt dem Bw eine Abgabenbegünstigung wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu.

In Bezug auf das in der „Begründung der steuerlichen Gemeinnützigkeit“ enthaltene Vorbringen, dass sich auch bei Nichtzulassung der steuerlichen Gemeinnützigkeit mangels objektiver Eignung des Bw zur Gewinnerzielung die Nichtunternehmerschaft aus § 2 Abs. 5 Z 2 UStG ergebe, ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 6 der u.a. zu § 2 UStG ergangenen Liebhabereiverordnung (LVO) Liebhaberei nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, also typischerweise in der Lebensführung begründeten Tätigkeiten bzw. der Bewirtschaftung etwa von Eigenheimen und Eigentumswohnungen, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen kann. Ein Sachverhalt, der die Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 2 LVO verwirklichen würde, liegt konkret nicht vor.

Der Bw verweist in der „Begründung der steuerlichen Gemeinnützigkeit“ zwar „der Vollständigkeit halber“ auch darauf, dass Umsätze aus von Volksbildungsvereinen veranstalteten Kursen gemäß § 6 Abs. 1 Z 12 UStG von der Umsatzsteuer befreit seien, begründet allerdings nicht, warum diese Befreiungsbestimmung auf die von ihm getätigten Umsätze anwendbar wäre. Der vorliegende Sachverhalt bietet jedenfalls keine Anhaltspunkte dafür, dass die Tätigkeit des Bw jener eines Volksbildungsvereins entsprechen würde.

Volksbildung beinhaltet die Belehrung mit zur Allgemeinbildung zählendem Wissen, aber auch die Vermittlung von allgemeinbildenden Kenntnissen und technischen Fertigkeiten für breite Kreise der Bevölkerung, setzt somit breite Zugänglichkeit der Veranstaltungen voraus. Das inkludiert sowohl den Entfall von Zutrittsschranken formeller Art als auch tragbare Entgelte. Volksbildungsvereine sind demnach Vereine, die – wie Volkshochschulen – dieses Ziel

insgesamt oder doch in einem wesentlichen Ausschnitt verfolgen. Vereine, die lediglich einzelne Fertigkeiten vermitteln oder spezielle Adressaten haben, sind keine Volksbildungsvereine (Ruppe, UStG Kommentar³, § 6 Tz 322).

Die von der Bw erbrachten Leistungen vermitteln, mag Ayurveda auch eine anerkannte Gesundheitslehre sein, keine Kenntnisse oder Fähigkeit allgemeinbildender Art. Auch sind sie von vornherein auf einen speziellen, an ayurvedischer Gesundheitslehre interessierten Adressatenkreis beschränkt. Einer Zugänglichkeit der Veranstaltungen für breite Kreise der Bevölkerung steht bereits der Umstand entgegen, dass jeder Kursteilnehmer auch Mitglied des Vereins werden muss, insofern also eine formelle Zutrittsschranke besteht. Insbesondere aber können Preise von etwa 1.900,00 € für 12 Tage Panchacharma, 500,00 € für 4 Tage Virechana oder 500,00 € für einen Kochkurs keinesfalls als, eine breite Zugänglichkeit erschließende, tragbare Entgelte bezeichnet werden.

2. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 vierter Satz BAO (in der im Berufungszeitraum anzuwendenden Fassung) sollen, soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Die Führung von Aufzeichnungen, die den Verlässlichkeits- und Nachvollziehbarkeitskriterien des § 131 BAO entsprechen, erweist sich auch für solche Körperschaften als unvermeidlich, die aus einer Betätigung für gemeinnützige Zwecke abgabenrechtliche Begünstigungen für sich ableiten wollen (VwGH 27.7.1994, 91/13/0222).

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlags hat die Außenprüfung damit begründet, dass die Herkunft der Einlagen auf das Bankkonto mangels Kassabelegen nicht eindeutig nachgewiesen worden sei und für geleistete Anzahlungen in bar teilweise keine Kassabelege ausgestellt worden seien. In ihrer Stellungnahme zur Berufung führt die Außenprüfung weiters an, dass Grundaufzeichnungen betreffend die Erfassung der Einnahmen bzw. Ausgaben nicht vorgelegt werden können. In der im Berufungsverfahren der Obfrau ergangenen Stellungnahme hat die Außenprüfung darauf hingewiesen, dass für die einzelnen Jahre keine Aufzeichnungen über die abgehaltenen Kurse und die Anzahl der Kursteilnehmer vorgelegt worden seien.

Der Bw hält dem entgegen, dass die Verbuchung der Bankbelege in einer schlüssigen Excel-Tabelle (Anfangsbestand+Bankeingänge-Bankausgänge=Endbestand) erfolgt sei, die auch als Buchhaltungsunterlage gedient habe. Weiters bestünden lückenlose Aufzeichnungen über die Anzahl der abgehaltenen Kurse und die Anzahl der Kursteilnehmer.

Mit diesem Vorbringen gelingt es dem Bw nicht, die von der Außenprüfung angenommene Schätzungsberechtigung zu widerlegen. Abgesehen davon, dass der Bw die behauptete Excel-Tabelle nicht vorgelegt hat, stellt eine solche keine Grundaufzeichnung im Sinne des § 131 BAO dar. Gemäß § 131 Abs. 1 Z 6 BAO sollen Eintragungen nämlich nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. Eintragungen in Excel-Tabellen können aber jederzeit nachträglich verändert werden, und ob Änderungen vorgenommen wurden oder nicht, ist nicht überprüfbar. Die behaupteten lückenlosen Aufzeichnungen über die Anzahl der Kurse und der Kursteilnehmer hat der Bw ebenfalls nicht vorgelegt. Das als Beilage 6 zum Schreiben vom 5. November 2007 beispielhaft vorgelegte Tabellenblatt (Kalender), in welches für alle Mitarbeiter des Vereins die laufenden und künftigen Veranstaltungstermine eingetragen seien, ist nicht aussagekräftig. Anhaltspunkte für eine Erfassung der täglichen Einnahmen können aus den dort enthaltenen handschriftlichen Anmerkungen wie „PK“, „TWV“, „SKK 2+1“, „4+2+1“ nicht gewonnen werden. Der weiteren Feststellung der Außenprüfung, dass für geleistete Anzahlungen in bar teilweise keine Kassabelege ausgestellt worden seien, ist der Bw überhaupt nicht entgegengetreten.

Was den in der Berufung erhobenen Einwand, der Fehler eines Dritten, nämlich die Fehlbuchung eines Bankbelegs durch den Buchhalter, berechtige nicht zur Schätzung, betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass die Außenprüfung die Schätzungsberechtigung auf eine solche Feststellung nicht gestützt hat.

Da der Bw Bareinnahmen und Barausgaben nicht täglich in geeigneter Weise festgehalten bzw. auch keine Grundaufzeichnungen über die Anzahl der Kurse und Kursteilnehmer vorgelegt hat, Aufzeichnungen im Sinne des § 131 BAO, die es ermöglicht hätten, die erklärten Betriebseinnahmen auf Vollständigkeit zu überprüfen, nicht existieren, ist die Berechtigung bzw. Verpflichtung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegeben.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (z.B. VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlags gehört dabei zu den Elementen der Schätzung (VwGH 20.9.2007, 2003/14/0084). In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (VwGH 13.3.1991, 90/13/0232). Solche Sicherheitszuschläge können sich

(beispielsweise) an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder an den Umsätzen orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Gegen die Höhe der Zuschätzung hat der Bw keine konkreten Einwendungen erhoben. Er bringt lediglich vor, dass diese nicht begründet sei. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass unter den gegebenen Umständen – gänzliches Fehlen verlässlicher Aufschreibungen über die täglichen Bareinnahmen und Barausgaben, bzw. Grundlagensicherung in Form einer jederzeit veränderbaren Excel-Tabelle - griffweise und sich dementsprechend einer detaillierten Begründung entziehende Sicherheitszuschläge in Höhe von 5 % der erklärten Einnahmen nicht als unsachlich oder überhöht erkannt werden können.

3. Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer (Z 1) in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder (Z 2) der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Es genügt nicht, wenn der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 282 Tz 4). Mit dem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 8. Jänner 2008 konnte daher ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nicht mehr gestellt werden.

Die Voraussetzungen für ein zulässiges Verlangen des Referenten lagen konkret nicht vor.

Wien, am 26. März 2010