



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vereins E, vom 6. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 15. Mai 2008 betreffend Körperschaftsteuer für 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

(1) Satzungsmäßiger Zweck des berufungswerbenden Vereins (im Folgenden: Bw.) ist laut des an die Amtspartei am 28. August 2007 übermittelten „*Fragebogens für Vereine*“ (Formular „Verf 15a“) die „*Entwicklungshilfe mit erneuerbarer Energie*“.

In seinen auch im Veranlagungsakt aufliegenden Statuten wird in § 2 der Zweck dahingehend beschrieben, dass die Hauptaufgabe des Bw. die Entwicklungshilfe in K darstellt, wobei sich seine Aufgaben auf den Bereich der nachhaltigen Entwicklung, im speziellen auf erneuerbare Energien und Umweltschutz konzentrieren.

Der Zweck soll ua. durch Ausarbeitung konkreter Projekte, Durchführung energiebezogener Forschungsvorhaben, Aufbau eines gemeinsamen Forschungslabors mit einer Universität auf K und von Wissenstransfer zwischen Österreich und K, Initiierung von Wissenstransfer, Zusammenarbeit mit Fachleuten, Institutionen und Forschungseinrichtungen sowie Öffentlichkeits- und Aufklärungsarbeit erreicht werden.

Die materiellen Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks sollen ua. durch Mitgliedsbeiträge, Spenden, Erträge aus Veranstaltungen und staatlicher Unterstützung aufgebracht werden.

(2) Der Bw. gab am 6. Dezember 2007 die Steuererklärungen für mehrere Jahre ab, darunter befand sich auch die Körperschaftsteuererklärung für 2006. In dieser Steuererklärung wurde seitens des Bw. im vorgesehenen Feld kein Vermerk dahingehend gemacht, dass er den Freibetrag für begünstigte Zwecke iSd. § 23 KStG 1988 in Anspruch nehmen wolle. Zur näheren Erläuterung der Vereinstätigkeit wurde in einem Begleitschreiben ausgeführt, dass für Entwicklungshilfeprojekte vorab um Förderungen angesucht würde. Da die Auszahlung der Fördergelder meist erst nach Projektende erfolge, würden Projekte zum größten Teil durch zinsenlose Darlehen der Vereinsmitglieder vom Bw. vorfinanziert. Sobald nach Projektende die Förderungen einlangten, würden diese Darlehen wieder an die Vereinsmitglieder zurückgezahlt. Dem Bw. oder seinen Mitgliedern „*entsteht so kein Gewinn*“. Die den Steuererklärungen beigelegte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2006 weist an Einnahmen eine Rückzahlung an Umsatzsteuer, Mitgliedsbeiträge, Förderungen, Zinserträge, Spenden sowie die Gewährung eines zinsenlosen Darlehens sowie an Ausgaben die Rückzahlung eines zinsenlosen Darlehens, Kontospesen, Projektkosten, Aufwendungen iZm. der Homepage sowie bezahlte Umsatzsteuer aus. Als „*Ergebnis*“ (Gewinn) wurde ein Betrag von 678,10 Euro ermittelt.

(3) Der Körperschaftsteuerbescheid für 2006 vom 15. Mai 2008 weist demgegenüber ein Einkommen von 1.726,69 Euro aus. Dabei wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 6.910,75 Euro angesetzt und ein Verlustvortrag von 5.183,06 Euro als Sonderausgabe berücksichtigt.

Er enthält lediglich eine Begründung dahingehend, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt wurde, jedoch keine Ausführungen zu den sonstigen Abweichungen von der Steuererklärung.

(4) In der Berufung vom 9. Juni 2008 führte der Bw. aus, dass der Betrag der Abgabennachforderung nicht richtig errechnet, weil die „*Gemeinnützigkeit*“ des Bw. nicht berücksichtigt worden sei. Zur Bestätigung des „*gemeinnützigen Charakters*“ der Vereinstätigkeit würden der Bescheid der Vereinsbehörde über die Vereinsgründung sowie die im Berufungsjahr gültigen Statuten vorgelegt.

(5) Am 2. Juli 2008 wurde die Berufung ohne weitere Ermittlungen dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

(6) Ein Bescheid, der einem Anbringen nicht vollinhaltlich Rechnung trägt, hat gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO eine Begründung zu enthalten. Diese muss nach ständiger Rechtsprechung des VwGH erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung

eines Bescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar ist (VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0200; vom 17.10.2001, 98/13/0233).

(7) Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides ist die zusammenhängende Darstellung des von der Bescheid erlassenden Behörde festgestellten Sachverhaltes. Damit ist die Anführung jenes Sachverhaltes, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt, gemeint.

Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende zweite Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen.

Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet. Da die Anwendung der Gesetze in der Subsumtion von Sachverhalten unter gesetzliche Tatbestände besteht, wird sich die Behörde auf die Feststellung nur desjenigen Sachverhaltes beschränken können, der dazu ausreicht, die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes zu beurteilen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200 bzw. 17.10.2001, 98/13/0233).

(8) Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid jedoch nicht. Im gegenständlichen Fall beschränkt sich nämlich die Begründung des angefochtenen Bescheides auf die Benennung der gesetzlichen Bestimmungen des EStG 1988, nach denen die Berücksichtigung von in den Vorjahren entstandenen Verlusten als Sonderausgabe zu erfolgen hat.

Der Bescheid enthält jedoch einerseits keinerlei Ausführungen, warum und in welchem Ausmaß von den Bemessungsgrundlagen in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. der Steuererklärung abgewichen wurde. Andererseits enthält er auch keine Begründung, warum dem Bw. keine abgabenrechtlichen Begünstigungen iSd. § 3 34 ff BAO zuerkannt wurden. Dies bedeutet im Konkreten, dass aus ihm nicht erkennbar ist, aus welchen Erwägungen der Freibetrag für begünstigte Zwecke iSd. § 23 KStG 1988 nicht zur Anwendung gelangte. Dem Finanzamt ist zwar zuzubilligen, dass der Bw. in der Steuererklärung diesen Freibetrag

selbst nicht explizit begehrt hat. Allerdings ist die Berücksichtigung dieses Freibetrages nicht antragsgebunden. Aus dem vom Bw. abgegebenen Fragebogen (vgl. Pkt. 1), den im Veranlagungsakt aufliegenden Statuten (vgl. ebenfalls Pkt. 1) sowie dem Begleitschreiben zu den Steuererklärungen (vgl. Pkt. 2), war jedoch erkennbar, dass der Bw. selbst davon ausgeht, dass ihm abgabenrechtliche Begünstigungen zukommen und diese Ansicht auch gegenüber der Amtspartei zum Ausdruck gebracht hat.

(9) Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz in Fällen, in denen die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn solche Ermittlungen iSd. § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es insoweit vorrangig, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit - im gegenständlichen Fall etwa hinsichtlich der Voraussetzungen abgabenrechtlicher Begünstigungen - zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen (UFS 29.4.2005, RV/0429-L/04).

Eine derartige Bescheidaufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz (Kassation) liegt im Ermessen (§ 20 BAO) des Unabhängigen Finanzsenats. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens (*Ritz*, BAO³, § 289, Tz 5).

(10) Die Frage des Vorliegens abgabenrechtlicher Begünstigungen für den Bw. ist in der Tat das relevante Prozessthema. Ob einem Abgabepflichtigen derartige Begünstigungen zukommen oder nicht, ist eine auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfrage. Um diese Frage lösen zu können, sind Sachverhaltsermittlungen, gegebenenfalls unter Wahrung des Parteiengehörs, erforderlich.

Das Finanzamt wird daher im Verfahren zur Erlassung des an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Körperschaftsteuerbescheides für 2006 zu klären haben, ob die vom Bw. behauptete Durchführung von „*Entwicklungshilfe*“ prinzipiell den Anforderungen der § 34 f BAO entspricht (vgl. *Baldauf* in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 79) und inwieweit die in den Statuten diesbezüglich angeführten Zwecke tatsächlich verfolgt werden bzw. überhaupt verfolgbar sind. Weiters wird es etwa darauf Bedacht zu nehmen haben, ob diese Betätigung die – nahezu – ausschließliche Zweckverfolgung darstellt (vgl. § 39 Z 1 BAO), ob durch den behaupteten Aufbau von Kooperation und der Initiierung von

Wissenstransfer dem Merkmal der Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung entsprochen wird (vgl. § 40 Abs. 1 BAO) und ob die Vereinsstatuten mit der tatsächlichen Geschäftsführung des Bw. übereinstimmen (vgl. § 42 BAO; siehe auch VwGH 30.11.1993, 90/14/0094). Kommt das Finanzamt auch nur hinsichtlich einer dieser oder auch noch anderer Bestimmungen zur Erkenntnis, dass diesen seitens des Bw. nicht entsprochen wird, sind im neu zu erlassenden Bescheid abgabenrechtliche Begünstigungen jedenfalls zu versagen, zumal diese Tatbestandserfordernisse kumulativ vorzuliegen haben.

(11) Wie bereits erwähnt, ist aus dem angefochtenen Bescheid weiters nicht ableitbar, aus welchen Erwägungen und hinsichtlich welcher Einnahmen bzw. Ausgaben das Finanzamt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer von den in der Steuererklärung gemachten Angaben des Bw. abgewichen ist.

Auch insoweit liegt ein Begründungsmangel vor, der aus verfahrensökonomischen Erwägungen vorrangig von der Amtspartei selbst saniert werden sollte, zumal ihr selbst die Gründe für diese Abweichungen wohl bekannt sind.

(12) Ob dem Bw im berufsgegenständlichen Jahr 2006 abgabenrechtliche Begünstigungen zukamen oder nicht und welche Einnahmen bzw. Ausgaben in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer mit einzubeziehen sind, ist jedenfalls nach den bisherigen Ermittlungen durch die Amtspartei offen geblieben. Da somit Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, und es nicht Aufgabe der Berufungsbehörde ist, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. zB. UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08, mwN. sowie 12.2.2009, RV/0262-W/09) war daher spruchgemäß zu entscheiden.

In Ausübung des gesetzlich auferlegten Ermessens war der angefochtene Bescheid aufzuheben und zur neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

Linz, am 21. April 2009