

GZ. RV/3123-W/02

ehem. GZ. der FLDWNB RV/064-06/09/2002

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bez. betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 vom 13. Juni 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungs- oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der im Jahre 1996 erzielte Jahresüberschuss aus echten Mitgliedsbeiträgen resultiert, und ob der Bw. gemeinnützig im Sinne der § 34 ff BAO ist.

Im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 setzte das Finanzamt aufgrund des vorgelegten Jahresabschlusses folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (E.a.GW) fest (Betrag

in Schilling):

	<b>1996</b>
E.a.GW	392.525

In der dagegen eingebrochenen Berufung sowie im Schriftsatz vom 23. Mai 2002 führt der Bw. im Wesentlichen aus:

- Der Bw. erzielt kein Einkommen im Sinne des § 7 KStG 1988, da der Bw. als Berufs- und Wirtschaftsverband ausschließlich der Allgemeinheit diene und diese Vereinigung von Unternehmen die allgemeinen aus der beruflichen und betrieblichen Tätigkeit erwachsenden wirtschaftlichen Interessen der Xhändler Österreichs wahrnehme.
- Da sich lt. Bw. die Wirtschaftsförderung nicht auf Einzelbetriebe beschränke, sondern sich auf alle Betriebe der Xbranche erstrecke, stelle die Tätigkeit des Verbandes auch eine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit dar.
- Die Tätigkeit des Bw. erstrecke sich über das gesamte österreichische Bundesgebiet.
- Ziel des Bw. sei es, eine Verbesserung der Grundstrukturen des österreichischen Xhandels zu erreichen.
- Die Regelungen innerhalb des Verbandes hinsichtlich der Vorschreibung, Vereinnahmung sowie Verwaltung der Mitgliedsbeiträge werde von den Gremien bestimmt.
- Die Mitglieder hätten auch keine Gewinnanteile oder sonstige Zuwendungen aus Mitteln des Verbandes erhalten.
- Auch hinsichtlich der aus öffentlichen Kammern vereinnahmten Kostenzuschüssen seien nach Ansicht des Bw. die Erfordernisse der § 34 ff BAO erfüllt.

- Der im Jahre 1996 erzielte Jahresüberschuss aus der Verbandstätigkeit habe nur aus den Mitgliedsbeiträgen i.H.v. 1.707.168,01 S erwirtschaftet werden können, da die erhaltenen Kostenzuschüsse i.H.v. 556.693,14 S die angefallenen Kosten (Personal etc.) nur zum Teil habe abdecken können.
- Da Mitgliedsbeiträge als Beiträge, die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei einer Körperschaft, nicht jedoch auf Grund einer von dieser konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden, unabhängig davon, ob die Körperschaft begünstigt sei oder nicht, nicht der Besteuerung unterlägen, seien diese bei der Ermittlung eines allenfalls steuerpflichtigen Überschusses außer Ansatz zu lassen.

Im Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 9. September 2002 wurde der Bw. ersucht, Stellung zu nehmen u.a. wie sich die erklärten Mitgliedsbeiträge zusammensetzen, wie die im Statut erwähnte Rechtsbetreuung zu verstehen sei, wie die Ausbildung des Nachwuchses und die fachliche und wirtschaftliche Förderung der Mitglieder erfolgte. Schließlich sei noch darauf hingewiesen worden, dass im gegenständlichen Fall aufgrund der vorliegenden Statuten nicht von einem gemeinnützigen Verein ausgegangen werden könne.

Im Antwortschreiben vom 12. November 2002 führte der Bw. wie folgt aus:

- Der im Jahre 1908 gegründete Xverband habe eine Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen insbesondere bei den Gemeinden, Magistraten, Bundesländern, Ministerien sowie bei der EU-Kommission zum Ziel.  
Darüberhinaus stelle der Xverband eine Informationsdrehscheibe auch für andere österreichische Verbände dar.
- Die Koordinationsleistungen würden zwar im Interesse der Mitglieder erfolgen, hätten aber letztlich Auswirkungen auf die Interessen des gesamten mittelständischen Handels.  
Der Bw. verfolge das Ziel ein Gegengewicht zu den Lobbying-Bemühungen der europäischen Handelsketten aufzubauen.
- Aufgrund der Statuten sei lediglich zum Beitrittszeitpunkt für das Mitglied der Handel mit Fotoartikel oder die Durchführung von Ausarbeitungsleistungen erforderlich.  
So seien in der Gruppe "Einzelhändler" neben Xhändlern auch Drogerien, Apotheken,

Xbetriebe, Ansichtskartenverlage, Gemischtwarenhändler sowie Fachmärkte bzw. eine Telekom/Elektro/EDV/Xkette vertreten.

Durch die Liberalisierung der Gewerbeordnung bestehe somit ein sehr offener Mitgliederkreis.

- Die Mitgliedsbeiträge seien gestaffelt nach Betriebsgröße eingehoben worden.
- Eine dem Einzelmitglied zu Gute kommende rechtliche Vertretung sei weder vorgesehen noch tatsächlich erfolgt.
- Auch würden den Mitgliedern keine Ausbildungskosten anfallen.
- Die fachliche Förderung erfolge grundsätzlich durch Fachartikel in der Verbandszeitschrift "Z" sowie durch kostenlose Vorträge.
- Die Gehälter i.H.v. 1.022.422 S seien an die angestellten Mitarbeiter des Bw., d.s. Herr R (Geschäftsführer), Frau S (Büroangestellte für Mitgliederangelegenheiten) und Frau T (Bürohilfe und Raumpflegerin) ausbezahlt worden.  
Diese Personen sind keine Verbandsmitglieder.
- Nach Ansicht des Bw. stelle P Kunst bzw. Kultur dar, weshalb durch deren Förderung es auch zu einer Förderung der Allgemeinheit und nicht nur der Fotobranche komme.
- Geburungsabgänge seien bisher durch Geburungsüberschüsse oder durch die Mitgliedsbeiträge der Folgejahre abgedeckt worden.
- Die Verbandsmitglieder würden auch keine Gewinnanteile und bei ihrem Ausscheiden keine Beiträge zurückerhalten.
- Die Mitgliedsbeiträge seien allein aufgrund der Mitgliedschaft zu leisten
- Da somit nach Ansicht des Bw. diese Mitgliedsbeiträge nicht der Besteuerung unterliegen, beantrage der Bw. diese aus der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung einer etwaigen Körperschaftsteuer zu nehmen, sodass sich für das Kalenderjahr 1996 ein Verlust aus der Verbandstätigkeit ergebe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 (BAO) dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

§ 34 Abs. 1 1. Satz BAO normiert:

Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient.

Gem. § 35 Abs. 1 BAO sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Nach Abs. 2 leg.cit. liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt.

Nach § 36 Abs. 1 BAO ist aber ein Personenkreis nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann.

Gem. § 39 BAO liegt eine ausschließliche Förderung vor, wenn folgende 5 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 zurück erhalten, 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 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.

Gem. § 40 Abs. 1 BAO liegt eine 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.

Gem. § 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.

Gem. § 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.

Ob ein Verein gemeinnützig im Sinne der genannten Bestimmungen ist, ist zunächst einmal anhand seiner Statuten zu überprüfen.

Gemeinwohl im Sinne des § 35 Abs. 2 erster Satz BAO bedeutet allgemeines Wohl im Gegensatz zur nichtbegünstigten Förderung des Einzelwohls bzw. des Wohls der Mitglieder der Körperschaft. Eine Förderung des Gemeinwohls ist abgabenrechtlich gegebenenfalls nur dann begünstigt, wenn sie auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet erfolgt (vgl. Ritz BAO-Kommentar, 2. Aufl., Tz. 1 und 2 zu § 35).

Im gegenständlichen Fall lässt sich aus § 2 (Zweck) Pkt. 7 der Statuten unstrittig entnehmen, dass der Zweck des Verbandes u.a. die fachliche und wirtschaftliche Förderung der Mitglieder umfasst.

Durch die Einschränkung auf den o.a. Personenkreis, ist schon mangels Förderung der Allgemeinheit dem Bw. die Gemeinnützigkeit im Sinne der §§ 34 ff BAO abzusprechen.

In der Förderung des Erwerbes und der Wirtschaft, gesellschaftlicher, privater und eigenwirtschaftlicher Interessen der Vereinsmitglieder, beruflicher und wirtschaftlicher Interessen bestimmter Stände oder Personengruppen liegt nämlich jedenfalls kein gemeinnütziger Zweck (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Tz. 3 zu § 35).

Der Umstand, dass durch die Förderung bestimmter Gewerbetreibender auch eine Förderung von Kultur im mitteleuropäischen Wertesystem verbunden ist, stellt eine bloß mittelbare Förderung der Allgemeinheit dar (vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 25.11.1970, 1073/69).

§ 8 Abs. 1 KStG 1988 normiert:

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.4.1993, 90/13/0245, gilt im Falle, dass die Personenvereinigung die wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder fördert, die (widerlegbare) Vermutung, dass die Beitragsleistungen nicht die Eigenschaft von echten Mitgliedsbeiträgen haben.

Wie aber aus den o.a. Schriftsätzen des Bw. zu entnehmen ist, handelt es sich im gegenständlichen Fall sehr wohl um echte Mitgliedsbeiträge, die ausschließlich aufgrund der Mitgliedschaft zum Verband, nicht jedoch aufgrund einer vom Verband konkret erwarteten Gegenleistung bezahlt werden.

So bezieht sich etwa die Rechtsbetreuung des Verbandes allgemein auf Probleme des Unlauteren Wettbewerbsgesetzes sowie der Gewerbeordnung.

Eine rechtliche Vertretung eines Einzelmitglieds ist jedenfalls nicht erfolgt.

Auch in Bezug auf Fortbildungsmaßnahmen des Verbandes wird festgehalten, dass im gegenständlichen Fall keine konkrete Förderung eines Einzelmitglieds, zB in Form einer Förderung der Lehrlingsausbildung in einem bestimmten Betrieb, erfolgt.

Für allgemeine Fortbildungsveranstaltungen des Verbandes hat jedenfalls das Mitglied keine "Ausbildungskosten" zu entrichten, weshalb auch in diesem Zusammenhang nicht von einer konkreten Gegenleistung zum Mitgliedsbeitrag gesprochen werden kann.

Ausgaben, die nicht mit steuerpflichtigen Einkünften im Zusammenhang stehen, sondern mit nicht steuerpflichtigen Einkommensbestandteilen zusammenhängen, fallen unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 KStG 1988.

Da die erklärten und zur Zweckerfüllung aufgewendeten Beträge steuerlich eine Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 darstellen, sind sie daher bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abzugsfähig, weshalb für das Veranlagungsjahr 1996 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null festgesetzt werden.

Da der Verband keine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft darstellt, ist auch § 24 Abs. 4 KStG 1988 (Mindestkörperschaftsteuer) nicht anzuwenden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 5. März 2003