

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, (ZVR), vertreten durch ihren Obmann und durch ihren Steuerberater, über die Beschwerden vom 17. Januar 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 19. Dezember 2016 betreffend Körperschaftsteuer 2011 und 2012 Steuernummer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin der Jahre 2011 und 2012 wurde aufgrund der elektronischen Abgabenerklärungen vom 29. Mai 2013 mit den Bescheiden datiert vom 31. Mai 2013 mit € 0,00 festgesetzt.

Am Tag der Abgabe der elektronischen Abgabenerklärungen hatte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin ein Begleitschreiben an das Finanzamt zu Händen des Sachbearbeiters verfasst, in welchem er folgende Ansichten vertrat:

Der Sportbetrieb der Beschwerdeführerin sei der eigentliche Vereinszweck und daher von Umsatz- und Körperschaftsteuer ausgenommen.

Das Vereinslokal sei nach § 3 der Vereinssatzung ein ideelles Mittel zum Erreichen des Vereinszweckes und als solches auch in Punkt 5 (des § 3 der Satzung) erwähnt. Dieses Lokal sei nur während des Spielbetriebes geöffnet, stehe daher im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Vereinszweck und sei ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb, weil die Kantine als ideelles Mittel zum Erreichen des Vereinszwecks in der Satzung erwähnt sei, ohne deren Einnahmen der

Vereinszweck nicht erfüllt werden könne und die Kantine auch beim Aufbringen der Mittel für den Verein in der Satzung erwähnt und der dadurch eintretende Wettbewerb mit der Gastronomie unvermeidlich sei, da nur geringe Einnahmen vorlägen. Nach den Ausführungen des Vereinsvorstandes habe der Gewinn der Kantine 2011 € 7.629,73 und 2012 € 7.657,27 betragen.

Vereinsfeste seien nach den Vereinsrichtlinien (Anmerkung: eine Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen ohne nach außen bindenden Charakter; in der damals geltenden Fassung) entbehrliche Hilfsbetriebe, da dort in der Regel nur Zufallsgewinne entstehen würden. Eine Körperschaftsteuer würde daher nicht anfallen. Bei der Beschwerdeführerin würden die einmal jährlich an einem Wochenende stattfindenden Feste, welche laut Satzung der Vereinsgemeinschaft dienen sollten, immer beim Abhalten von Sportveranstaltungen stattfinden. So sei im Jahr 2012 ein Boxkampf abgehalten worden. Außerdem würden sonntags immer Teamläufe für Vereinsmitglieder und Gäste veranstaltet. An diesem Tag seien nur Vereinsmitglieder und Angehörige anwesend und sei dies aufgrund der Pflege der Vereinsgemeinschaft ebenfalls ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb. Die Einnahmen daraus seien für das Erreichen des Vereinszwecks unverzichtbar. Zusammengefasst würde sich, da die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin entweder reiner Sportbetrieb, unentbehrlicher Hilfsbetrieb oder entbehrlicher Hilfsbetrieb seien, nicht einmal eine Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen ergeben.

Dieses Schreiben wurde, wie aus dem Aufdruck des Finanzamtes ersichtlich, ebenfalls am 29. Mai 2013 (14:26 Uhr) vom Finanzamt elektronisch erfasst.

Am 15. Juli 2016 verfasste der Fachbereich des Finanzamtes dazu folgende Stellungnahme:

„Vereinslokal:

Das Lokal ist laut Schreiben des Beraters vom 29. Mai 2013 nur während des Spielbetriebes für die Gäste geöffnet. Laut Berater handelt es sich beim Vereinslokal um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO.

RZ 151 Vereinsrichtlinien: ‚Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb ist jener von einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft geführte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, der in seiner Gesamtausrichtung auf die Erfüllung der definierten begünstigten Zwecke eingestellt ist (§ 45 Abs. 2) lit. a BAO), ohne den die begünstigten Zwecke nicht erreichbar sind (§ 45 Abs. 2 lit. b BAO) und der zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung des Zweckes unvermeidbar ist (§ 45 Abs. 2 lit. c BAO).‘

Es müssen alle drei Voraussetzungen erfüllt sein (§ 45 Abs. 2 BAO). Die Abgabepflicht hinsichtlich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt nur dann, wenn sich der

gemeinnützige Zweck und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht voneinander trennen lassen, wenn sich also der Zweck der Körperschaft mit der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes deckt und in ihm unmittelbar seine Deckung findet. Der Zweck der Körperschaft muss nur durch den Geschäftsbetrieb verwirklicht werden können. Die Förderung des Körpersports unter Bedachtnahme auf die ethischen Werte des Christentums und die österreichische Kultur als Region Europas findet nicht unmittelbar in Führung eines Vereinslokals oder der Veranstaltung eines Vereinsfestes Erfüllung. Nach den Statuten des Vereins ist Vereinszweck nicht die Führung einer Kantine oder die Veranstaltung eines Vereinsfestes, es werden vielmehr in § 3 die Abhaltung von Sportfesten und der Betrieb von Vereinslokalitäten nur als zwei von überaus zahlreichen der Erreichung des Vereinszwecks dienenden Mitteln angeführt.

Nach RZ 274 Vereinsrichtlinien stellt die Führung einer gastronomischen Einrichtung selbst dann, wenn die Abgabe von Speisen und Getränken nur an Mitglieder erfolgt, einen begünstigungsschädlichen Betrieb dar. Die RZ 309 kann nicht angewendet werden.

Vereinsfest:

Zur Ausführung des Beraters in Zusammenhang mit der Erreichung des Vereinszwecks siehe obige Beurteilung. Soweit die Voraussetzungen in der RZ 306 Vereinsrichtlinien vorliegen, liegt ein ‚kleines Vereinsfest‘ vor, und somit ein entbehrlicher Hilfsbetrieb gem. § 45 Abs. 1 BAO. Die Beurteilung als entbehrlicher Hilfsbetrieb wird auch im Schreiben des Beraters bestätigt.

Zusammenfassung:

Sowohl das Vereinslokal als begünstigungsschädlicher Betrieb als auch das Vereinsfest als entbehrlicher Hilfsbetrieb unterliegen der Körperschaftsteuerpflicht. Der Freibetrag gemäß § 23 Abs. 1 KStG 1988 kann abgezogen werden. Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist nur der begünstigungsschädliche Betrieb beachtlich; der entbehrliche Hilfsbetrieb unterliegt der Liebhabereivermutung.

Körperschaftsteuer:	2011	2012
Gewinn Vereinslokal	7.629,73	7.657,27
Gewinn Vereinsfest	4.064,55	6.115,43
Gesamtgewinn	11.694,28	13.772,70
Freibetrag § 23(1)	7.300,00	7.300,00

Umsatzsteuer:	2011	2012
Einnahmen V-Lokal	12.476,91	12.815,76
<i>Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27“</i>		

Am 19. Dezember 2016 verfasste die das Finanzamt gemäß § 293b BAO insoweit berichtigte Bescheide für die Körperschaftsteuer 2011 und 2012 der Beschwerdeführerin als für das Jahr 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 11.694,28 sowie für das Jahr 2012

€ 13.772,70 festgestellt wurden, woraus sich eine Körperschaftsteuer von € 1.099,00 (2011) und € 1.618,00 (2012) ergab.

Dies begründete das Finanzamt gleichlautend für beide Jahre wie folgt:

„Die Bescheidberichtigung wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigungsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden. Gemäß § 45 Abs. 2 BAO entfällt die Abgabepflicht hinsichtlich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, wenn diese sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellen. Dies trifft allerdings nur dann zu, wenn alle Voraussetzungen gemäß § 45 Abs. 2a, b und c erfüllt sind. Als ideelles Mittel zum Erreichen des Vereinszweckes wird in der Vereinssatzung unter § 3 zwar der Betrieb einer Vereinslokalität angeführt, aber weder die Führung eines solchen als auch die Veranstaltung eines ‚kleinen Vereinsfestes‘ finden in dem unter § 2 der Vereinssatzung angeführten Zweck die unmittelbare Erfüllung. Daher unterliegen sowohl die Kantine als auch das ‚kleine Vereinsfest‘ der Körperschaftsteuerpflicht.“

Gegen die beiden letztgenannten Bescheide wandte sich die Beschwerdeführerin mit der von ihrem steuerlichen Vertreter verfassten Beschwerde vom 17. Januar 2017 (beim Finanzamt eingelangt am 19. Januar 2021, in welcher beantragt wird, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben und im Falle einer Vorlage an das Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung abzuhalten.

Dies wurde damit begründet, dass eine Berichtigung von Bescheiden nach § 293b BAO nur möglich sei, wenn offensichtliche Unrichtigkeiten vorgelegen hätten. Dies sei nicht der Fall, wenn Unrichtigkeiten erst nach einem diesbezüglichen Ermittlungsverfahren erkennbar würden. Da das Finanzamt mehr als drei Jahre benötigt habe, um zum Schluss zu kommen, dass Unrichtigkeiten vorlägen, könne von Offensichtlichkeit nicht gesprochen werden. Auch sei eine Unrichtigkeit dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe. Diese habe die Beschwerdeführerin im Schreiben datiert vom 29. Mai 2013 dargelegt. Auch sei die sachliche Argumentation des Finanzamtes unrichtig. Der Betrieb einer Kantine sei nicht der Vereinszweck, sondern nur ein Mittel zum Erreichen des Vereinszwecks. Auf die Ausführungen zum kleinen Vereinsfest im Schreiben datiert vom 29. Mai 2013 sei überhaupt nicht eingegangen worden. Bei den Vereinsfesten werde jedes Mal auch eine Sportveranstaltung abgehalten, weswegen auch diese zu den ideellen Mitteln zur Erfüllung des Vereinszweckes gehören würden.

Mit den gleichlautenden Beschwerdevorentscheidungen für die Körperschaftsteuer 2011 und 2012 datiert vom 28. Februar 2017 wurden das Begehren der Beschwerdeführerin abgewiesen. Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem das Vorliegen einer (offensichtlichen) Unrichtigkeit zu beurteilen sei, sei der Zeitpunkt des Erlassens des zu berichtigenden Bescheides. Eine

Unrichtigkeit sei offensichtlich, wenn Sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen. Betreffend die offensichtliche Unrichtigkeit werde auf die Begründung der Berichtigungsbescheide datiert vom 19. Dezember verwiesen.

Nachweislich zugestellt wurden diese Beschwerdeentscheidungen am 3. März 2017.

Beim Finanzamt wurde der vom steuerlichen Vertreter verfasste Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht am 27. März 2017 eingeworfen. Darin wurde zur Begründung auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Die Beschwerdeführerin wurde mit Schreiben datiert vom 14. April 2017 über die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht informiert und dabei der Beschwerdeführerin auch die darin enthaltene Stellungnahme des Finanzamtes vorgehalten.

Darin erklärte das Finanzamt, dass aufgrund der elektronisch am 29. Mai 2013 eingelangten Körperschaftsteuererklärungen 2011 und 2012 ungeprüft am 31. Mai 2013 die entsprechenden Körperschaftsteuerbescheide erlassen worden seien. Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin habe ebenfalls am 29. Mai 2013 schriftlich seine Ansicht über die steuerliche Behandlung übermittelt. *„Auf Grund der rechtlichen Beurteilung durch den Amtsfachbereich am 15. Juli 2016 ergingen berichtigte Bescheide gemäß § 293b BAO.“* Der Steuerberater sei bei seiner Beurteilung von unentbehrlichen Hilfsbetrieben ausgegangen, welche zu keiner Steuerpflicht führen würden. Das Finanzamt sei allerdings von einem begünstigungsschädlichen Betrieb, der Kantine und einem entbehrlichen Hilfsbetrieb, den (kleinen) Vereinsfesten ausgegangen. Nach Abzug des Freibetrages nach § 23 Abs. 1 KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) habe das Finanzamt die Gewinne der Körperschaftsteuer unterzogen. Es lägen daher unterschiedliche Rechtsauffassungen vor. Ob eine Rechtsauffassung im Sinne des § 293b BAO offensichtlich unrichtig sei, müsse anhand des Gesetzes und der dazu entwickelten Judikatur beurteilt werden. Wann ein entbehrlicher oder ein begünstigungsschädlicher Betrieb vorlägen, ergebe sich aus dem Gesetz (§ 45 Abs. 1 und 2 EStG 1988 [Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988]). Soweit die in den Vereinsrichtlinien (veröffentlichte Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen ohne Bindungswirkung nach außen, siehe oben) vorgegebenen Voraussetzungen erfüllt seien, müsse eine Kantine als begünstigungsschädlicher und die Vereinsfeste als entbehrliche Hilfsbetriebe qualifiziert werden. Die Abgabepflicht könne nur entfallen, wenn die Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 EStG 1988 kumulativ erfüllt würden, was bei der Beschwerdeführerin nicht der Fall sei. Die Unrichtigkeit der Abgabenerklärungen sei aus dem mit diesen gleichzeitig übermittelten Begleitschreiben erkennbar gewesen. Der dafür entscheidende Zeitpunkt sei jener, an welchen die Abgabenbescheide erlassen worden seien. Dass dem Finanzamt am verspäteten Aufgreifen

dieser Umstände ein Verschulden treffe, hindere eine Berichtigung nicht. Entscheidend sei, ob die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung klar erkennbar gewesen wäre, soweit sie beim Erstellen der Abgabenbescheide überprüft worden wäre. Da nach der Literatur die Kantine als begünstigungsschädlicher und die Vereinsfeste als entbehrliche Hilfsbetriebe einzuordnen seien, sei dies gegeben. Soweit aus behördliche Sicht Gewissheit über die Unrichtigkeit der von der Beschwerdeführerin vertretenen Rechtsansicht bestehe, hindere auch die Überzeugung des Abgabepflichtigen, dass seine Rechtsansicht vertretbar wäre, nicht an der Berichtigung.

Eine schriftliche Stellungnahme zu diesem Vorbringen hat die Beschwerdeführerin nicht erstattet.

Mit Schreiben vom 26. August 2021 hat der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin den Antrag auf Abhalten einer mündlichen Verhandlung nach § 274 Abs. 1 EStG 1988 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin wurde am 11. März 1971 gegründet und dient nach den Statuten in der Fassung Mai 2005 der Pflege der körperlichen und geistigen Leistungsfähigkeit der Mitglieder durch Pflege aller Arten von Leibesübungen unter Bedachtnahme auf die ethischen Werte des Christentums und der österreichischen Kultur als Region Europas, wobei insbesondere die Sportzweige Fußball und ein Skiclub unterhalten werden sollen. Weiterer Zweck ist die Beratung und Unterstützung der Mitglieder in ihrer Tätigkeit, insbesondere die Förderung der sportlichen Betätigung im Freizeit-, Leistungs- und Spitzensport, die Pflege der Beziehungen mit anderen Vereinen und Organisationen gleicher Zielsetzung sowie der Gemeinschaft im Verband, Gemeinde und Verein (§ 2 der Vereinssatzung).

Zum Erreichen des Vereinszwecks sollen als ideelle Mittel die Pflege der Tätigkeiten auf allen Gebieten des Sports für alle Alters- und Leistungsstufen, das Abhalten von Sportfesten, Wettbewerben, Meisterschaften und Veranstaltungen, die der Vereinsgemeinschaft dienen, die Veranstaltung von Vorträgen, Lehrgängen, Kursen, Versammlungen und Tagungen sowie das Beschaffen geeigneter Bildungsmittel, das Herausgeben von Druckschriften fachlicher und allgemeiner Art und von Vereinszeitschriften, Erwerb, Errichtung, Ausgestaltung und Betrieb von Sportstätten und Vereinslokalitäten sowie die Beteiligung an anderen Vereinen und Kapitalgesellschaften, die den gleichen oder ähnlichen Zweck wie der Verein verfolgen und schlussendlich die Finanzielle und organisatorische Förderung der Vereinssektionen und Mitglieder zum Erreichen und Durchführen sportlicher Ziele dienen (§ 3 der Vereinssatzung).

Als materielle Mittel zum Erreichen des Vereinszweckes sind Beiträge und Gebühren der Mitglieder, Einnahmen aus Veranstaltungen aller Art, soweit sie nicht die Gemeinnützigkeit verletzen, Einnahmen aus Beteiligungen bei Veranstaltungen und Kapitalgesellschaften, Subventionen aus öffentlichen Mitteln und solchen der Bundessportförderung besonderer Art, Einnahmen aus Vermietungen, Verpachtungen und Erträge aus Vereinskantinen sowie sonstige Einnahmen, die dem Vereinszweck dienen und auch Spenden, Vermächtnisse, Sponsor- und Werbebeiträge sowie sonstige Zuwendungen zur Erhaltung des Sportbetriebes vorgesehen (§ 4 der Vereinssatzung).

Gleichzeitig mit den Abgabenerklärungen für die Körperschaftsteuererklärungen 2011 und 2012, in welchen keinerlei Einkünfte angegeben wurden, gab die Beschwerdeführerin in einem Begleitschreiben bekannt, dass sie in den fraglichen Jahren eine Kantine am Fußballplatz der Beschwerdeführerin geführt habe, welche immer während der Sportveranstaltungen geöffnet gewesen sei. Daraus habe sie 2011 einen „Gewinn“ von € 7.629,73 und 2012 von € 7.657,27 erzielt. Auch sogenannte Vereinsfeste habe sie in diesen Jahren abgehalten (Gewinn: € 4.064,55 [2011] und € 6.115,43 [2012]). All dies sei steuerlich nicht relevant, da es sich um entbehrliche oder unentbehrliche Hilfsbetriebe handle oder dem unmittelbaren Vereinszweck diene. Die Vereinsfeste seien nur einmal jährlich an einem Wochenende mit Sportveranstaltungen (Boxkämpfe, Teamwettläufe mit Gästen) abgehalten worden und würden wegen der Gemeinschaftspflege auch dem unmittelbaren Vereinszweck dienen. Ohne diese Einnahmen könne der Vereinszweck nicht erfüllt werden.

Diese Abgabenerklärungen (elektronisch) und die Beilage (schriftlich) mit der Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters, dass Kantine und die (kleinen) Vereinsfeste Hilfsbetriebe des Vereins seien, welche nicht der Steuerpflicht unterliegen würden, sind beim Finanzamt am 29. Mai 2013 eingelangt. Am 31. Mai 2013 wurde die Beschwerdeführerin ohne weitere Prüfung (Soforteingabefall) antragsgemäß zur Körperschaftsteuer 2011 und 2012 veranlagt.

Im Jahr 2015 prüfte das Finanzamt die Abgabenerklärungen für die Körperschaftsteuer 2011 und 2013 der Beschwerdeführerin und die oben beschriebene Beilage dazu.

Der „*Amtsfachbereich*“ verfasste am 15. Juli 2016 dazu eine Stellungnahme, in welcher er die Ansicht vertrat, dass der Kantinenbetrieb der Beschwerdeführerin als begünstigungsschädlicher Betrieb und die Vereinsfeste als entbehrliche Hilfsbetriebe anzusehen seien, weswegen beide der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen würden, da sie die Voraussetzungen, welche § 45 EStG 1988 und die Vereinsrichtlinien für eine Befreiung aufstellten, nicht erfüllen würden.

Das Finanzamt sah darauf folgend die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass 2011 und 2012 Kantine und Vereinsfeste keiner Körperschaftsteuerpflicht unterliegen würden als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO an und erließ die in der Schilderung des

Verfahrensganges beschriebenen Bescheide datiert vom 19. Dezember 2016, gegen welche sich die gegenständlichen Beschwerden richten.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem gleichlautenden beziehungsweise zum Teil ergänzenden Vorbringen der Parteien (siehe oben die Darstellung des Verwaltungsverfahrens) und ist soweit einseitig vorgebracht (Darstellung im Vorlageantrag) von der anderen Partei unwidersprochen geblieben (Soforteingabefall). Weiter berücksichtigt wurden, die von den Parteien vorgelegten und die in den Datenbanken der Finanzverwaltung für das Bundesfinanzgericht abrufbaren Dokumente.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 293b BAO (in der auch heute noch geltenden Fassung BGBl. I Nr. 97/2002) lautet:

„Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.“

Wie auch schon von den Parteien richtig dargestellt, kann eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO sowohl im Tatsachenbereich als auch im Rechtsbereich auftreten.

Da bei den festgestellten und erklärten Tatsachen (Betrieb einer Kantine am Sportplatz während der Sportveranstaltungen und jährliches Abhalten von zweitägigen Vereinsfesten jeweils am Wochenende und den sich daraus ergebenden „Gewinnen“) vollständige Übereinstimmung bei den Parteien besteht, dass diese richtig bekannt gegeben wurden und dem Finanzamt im Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheide am 31. Mai 2013 bekannt waren und aufgrund der vorgelegten Unterlagen an der Richtigkeit dieser Umstände kein Zweifel bestehen kann, kommt für die gesetzeskonforme Anwendung des § 293b nur die Übernahme einer offensichtlichen **rechtlichen** Unrichtigkeit der Abgabenerklärungen und ihrer Beilage in Betracht.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit im rechtlichen Bereich liegt dann nicht vor, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht (BMF, AÖFV Nr 100/1990; Ritz, ÖStZ 1990, 180; VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; 9.7.1997, 95/13/0124; 16.05.2002, 98/13/0180). Dabei ist nicht allein der Blickwinkel des Abgabepflichtigen entscheidend (VwGH 16.05.2002, 98/13/0180: „*Der in der Beschwerde zum Ausdruck gebrachten Auffassung, es käme darauf an, dass eine Rechtsansicht ‚absolut unvertretbar‘ sei, ist weiters nur insoweit zuzustimmen, als die Vertretbarkeit der Rechtsansicht auch aus der Sicht der Abgabenbehörde gegeben wäre und es*

eines Aktes der Rechtsfindung bedürfte, um von zwei oder mehreren vertretbaren Rechtsansichten die dem Gesetz entsprechende zu erkennen. Bestünde hingegen behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, auch wenn der Abgabepflichtige seine Rechtsansicht - was naheliegend ist - für vertretbar hielte [vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1998, 93/13/0277].“).

Nun ist diesen Ansichten des Verwaltungsgerichtshofes und auch der Lehre (siehe für Viele: Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ (2021) § 293b RZ 1 bis 2) folgend also festzustellen, ob die Ansicht, dass Gewinne, welche aus dem Betrieb einer beim Sportplatz während Sportveranstaltungen zugänglichen Kantine und aus dem Abhalten von zweitägigen Vereinsfesten einmal jährlich, welche auch für Gäste zugänglich sind, bei einem Verein, dessen Zweck die Förderung des Körpersports unter Bedachtnahme auf die ethischen Werte des Christentums und die österreichische Kultur als Region Europas ist, nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, am 31. Mai 2013 vertretbar war.

Schon am 27. September 2000 hat der Verwaltungsgerichtshof folgende Ansicht vertreten (VwGH 27.9.2000, 98/14/0227):

„§ 45 BAO lautet:

(1) Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), so ist sie nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen. Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen gilt ja nach der Art des Betriebs als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielte Einkünfte sind wie Einkünfte aus einem gleichartigen in Gewinnabsicht geführten Betrieb zu behandeln.

(2) Die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.

b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.

c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

(3) Unterhält eine Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auf den weder die Voraussetzungen des Abs 1 noch jene des Abs 2 zutreffen, so findet § 44 Anwendung.'

Mit dieser Bestimmung werden die wirtschaftlichen Tätigkeiten entsprechend der Intensität ihrer Entfaltung, der Erfolgsausgerichtetheit und der möglichen Konkurrenzwirkung typisiert und mit unterschiedlichen Steuerrechtsfolgen für die Trägerkörperschaften versehen. Ein Hilfsbetrieb ist eine organisatorische Zusammenfassung von Personal- und Sachmitteln, die eine wirtschaftliche Entfaltung in der Weise ermöglicht, dass nach außen das Erscheinungsbild eines selbstständigen Betriebes, einer typischen ‚Geschäftstätigkeit‘ erfüllt ist (Stoll, BAO-Kommentar 491). Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO ist nur dann anzunehmen, wenn die Tätigkeit für sich (und nicht die Erwirtschaftung von Überschüssen aus wirtschaftlichen Betätigungen) die unmittelbare Zweckerfüllung ist, wenn die (allenfalls betriebsähnliche) Tätigkeit also Teil des ideellen Zweckes ist, im Zweck gelegen ist, im Zweck aufgeht (Stoll, aaO). Der Zweck der Körperschaft muss sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm selbst unmittelbar seine Erfüllung finden. Es dürfen sich begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb voneinander nicht trennen lassen. Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liegt vor, wenn der Zweck der Körperschaft nur durch den Geschäftsbetrieb verwirklicht werden kann (vgl E 15.09.1982, Slg 5704/F). ...

Demgegenüber sind entbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs. 1 BAO solche, die in ihrer Gesamtheit auf die Förderung der begünstigten Ziele der Körperschaft eingestellt sind, wobei der ideelle Vereinszweck auch anders als durch diese betriebliche Tätigkeit erreicht werden kann. Sie dienen den begünstigten Zwecken, ohne vom ideellen Zweck mitumfasst zu sein. Betriebe dieser Art dürfen nicht zum bloßen Erwirtschaften von Einnahmen oder von sonstigen wirtschaftlichen Vorteilen um ihrer selbst willen geführt werden; der Betrieb muss solcherart den gemeinnützigen Bereich nicht nur materiell, sondern auch ideell unmittelbar einsichtig fördern (Stoll, aaO, 492).“

Diese Ansicht entspricht auch der damaligen Lehre (siehe etwa Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 4. Auflage (2011) § 45 Tz 1 bis 8).

In der Judikatur und Literatur herrschte als auch schon Einigkeit über die Interpretation des § 45 Abs. 1 bis 3 BAO und stimmt die damalige herrschende Ansicht mit der aktuellen überein (weitgehend wortgleiche Ausführungen in damaliger und aktueller Judikatur und Literatur).

Danach liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO vor, wenn die dort genannten Voraussetzungen (leg. cit., siehe oben: Ausrichtung des Betriebes in seiner Gesamtausrichtung auf das Erfüllen der begünstigten Zwecke, keine Möglichkeit den begünstigten [im Sinne der § 34 ff. BAO] Zweck ohne den konkreten Betrieb zu erreichen, kein vermeidbarer Wettbewerb mit konkreten lokalen Gewerbebetrieben) alle zugleich erfüllt sind.

Als klassisches Beispiel für einen „Zweckerfüllungsbetrieb“ in diesem engeren Sinn kann man die Schutzhütten eines alpinen Vereins nennen, welche dem Bergsteiger in einsamer Höhe, die Möglichkeit der Nächtigung und Verpflegung bieten und für die Öffentlichkeit nur durch mühsamen Aufstieg erreichbar und konkurrierende gastronomische Betriebe Stunden Wegzeit entfernt sind.

Ein Fußballverein, als welchen sich die Beschwerdeführerin im Internet darstellt (**1**), kann seinen Zweck (siehe oben) auch problemlos erfüllen, ohne eine Kantine zu betreiben. Man könnte sogar so weit gehen, zu behaupten, dass der übermäßige Genuss von in einem Vereinslokal angebotenen Speisen und (alkoholischen) Getränken, der „körperlichen und geistigen Leistungsfähigkeit“ der Mitglieder (siehe den Vereinszweck) des Vereins und allfälliger Gäste zuwiderläuft. Der Betrieb einer Kantine bei der Beschwerdeführerin ist also weder auf den Vereinszweck ausgerichtet, noch hindert dessen Fehlen das Erreichen des gemeinnützigen Vereinszwecks.

Nun mag der erzielte Umsatz in den Jahren 2011 und 2012 (€ 12.476,91, € 12.815,76) der Beschwerdeführerin gering erscheinen, ist aber objektiv gesehen erheblich und steht in direkter Konkurrenz zur örtlichen Gastronomie, wobei sogar der Fußballplatz der Beschwerdeführerin den Namen einer Gastwirtschaft trägt (**2-Sportanlage), welche keine 100m entfernt liegt.

Insgesamt gesehen erfüllt daher der Betrieb der Vereinskantine keine der drei Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 BAO, was auch schon allein aus der vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin verfassten Beilage zu den Körperschaftsteuererklärungen 2011 und 2012 bei Kenntnis der Rechtslage auf den ersten Blick erkennbar ist.

Gleiches gilt auch für die oben beschriebenen Vereinsfeste. Diese mögen zwar vielleicht auch dem Gemeinschaftsgeist der Vereinsmitglieder dienen, sind aber nicht das einzige Mittel, um diesen Zweck zu erfüllen, ohne welches es nicht möglich wäre, die „Beziehungen mit anderen Vereinen und Organisationen gleicher Zielsetzung sowie der Gemeinschaft im Verband, Gemeinde und Verein“ zu unterstützen. Auch die Vereinsfeste stehen in unmittelbarer Konkurrenz zur lokalen Gastronomie.

Ein entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO unterscheidet sich vom unentbehrlichen (siehe oben) auch nach der herrschenden Ansicht der Judikatur und Lehre im Jahr 2013 (siehe oben) dadurch, dass der Geschäftsbetrieb nicht in seiner Gesamtheit auf das

Erfüllen des Vereinszwecks ausgerichtet sein muss und der Vereinszweck auch ohne diesen erreicht werden kann. Dennoch muss dieser entbehrliche Hilfsbetrieb auf den Vereinszweck ausgerichtet sein (*„Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen.“*).

Dies kann nach der Judikatur und Lehre für einen gastronomischen Betrieb dann der Fall sein, wenn der Zweck des Vereines auf zwischenmenschliche Kommunikation ausgerichtet (siehe VwGH 27.9.2000, 98/14/0227) ist, was bei der Beschwerdeführerin nicht der Fall ist. Nicht einmal bloße gastronomische Beschäftigungsbetriebe (für Behinderte oder Langzeitarbeitslose) können als entbehrliche Hilfsbetriebe der sie tragenden Vereine angesehen werden, wenn sie mit anderen in Konkurrenz treten (was bei der Beschwerdeführerin der Fall ist).

All dies spricht dafür, dass es sich bei der Vereinskantine um einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO gehandelt hat, der allenfalls einer Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs. 2 BAO zugänglich wäre.

Für die Beurteilung, ob das Finanzamt zu Recht § 293b BAO angewendet hat, um die Verfahren für die Körperschaftsteuer 2011 und 2012 der Beschwerdeführerin zu berichtigen, welche rechtswidrig mit einem Einkommen von € 0,00 veranlagt worden waren, ist es jedoch nicht entscheidend, ob die Vereinskantine ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb war, da ja schon ein entbehrlicher Geschäftsbetrieb, wie ihn der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin angenommen hat, jedenfalls zur Körperschaftsteuerpflicht der dort erzielten Gewinne führt (*„Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), so ist sie nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt.“*). Die rechtsirrigte Ansicht in der Beilage zu den Körperschaftsteuererklärungen 2011 und 2012, entbehrliche Hilfsbetriebe nach § 45 Abs. 1 BAO unterlägen keiner Körperschaftsteuer ist daher jedenfalls berichtigungsfähig nach § 293b BAO.

Das eben gesagte gilt auch für die von der Beschwerdeführerin veranstalteten Vereinsfeste. Für die Beschwerdeführerin günstigstenfalls sind diese als entbehrliche Hilfsbetriebe zu qualifizieren, welche jedenfalls der Körperschaftsteuerpflicht nach § 45 Abs. 1 BAO unterliegen. Auch dies war aus der Beilage zu den Körperschaftsteuererklärungen 2011 und 2012 sofort zu erkennen.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin irrt, wenn er jedes finanzielle Mittel, welches zur materiellen Unterstützung des Vereinszweckes dient, als unentbehrlich und unmittelbar dem Vereinszweck dienend ansieht, weil ja sonst der Verein nicht existieren

könne. Mit dieser Argumentation ließe sich jeder Gewerbebetrieb zum unentbehrlichen und damit steuerfreien Hilfsbetrieb machen, was dem Sinn der oben diskutierten Normen insbesondere dem des § 45 BAO unmittelbar widerspricht.

Insgesamt gesehen, ist daher festzuhalten, dass das Finanzamt, wenn es zum Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012 die Abgabenerklärungen und deren Beilagen geprüft und nicht bloß automatisiert entsprechend der erklärten Zahlen (€ 0,00) Bescheide erlassen hätte, sofort erkannt hätte, dass die von der Beschwerdeführerin vertretene Rechtsansicht nicht der damals (und auch heute noch) herrschenden Judikatur und Lehre entspricht, sondern sogar dem Gesetzestext zuwiderläuft. Nur aufgrund der automatisierten Veranlagung könnte die fehlgeleitete Rechtsansicht der Beschwerdeführerin Eingang in die ursprünglichen Bescheide für die Körperschaftsteuer 2011 und 2012 finden.

Damit sind die Voraussetzungen für die teilweise Durchbrechung der Rechtskraft der noch nicht verjährten Bescheide nach § 293b BAO für die Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012 der Beschwerdeführerin datiert vom 31. Mai 2013 gegeben, da deren Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhte. Dementsprechend war die spruchgemäß Beschwerde abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich dieses Erkenntnis auf die Anwendung des Gesetzestextes und der herrschenden Judikatur und Lehre (siehe oben) beschränkt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung des konkreten Falles hinausgeht.

Linz, am 30. August 2021