



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vereins G, vertreten durch x, vom 20. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck, vertreten durch Franz Zangerl, vom 2. Juni 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage sowie die Höhe der Abgabe ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (ein Verein) wurde im Jahr 1993 gegründet. Der Verein bezweckt nach § 2 der Statuten die gemeinnützige Organisation und die Durchführung von Theateraufführungen durch Laien (Freilichtspiele, Kulturpflege).

Als ideelle Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes dienen nach § 3 Abs 2 der Statuten Vorträge, Versammlungen, gesellige Zusammenkünfte, gemeinsame Probenarbeit sowie Theaterbesuche.

Die erforderlichen materiellen Mittel sollen nach § 3 Abs 3 der Statuten durch Beitragsgebühren und Mitgliedsbeiträge, durch Erträge aus Veranstaltungen sowie durch Spenden, Sammlungen, Vermächtnisse und sonstige Zuwendungen aufgebracht werden.

Für den Fall der von der Generalversammlung beschlossenen Auflösung des Vereines ist im § 16 Abs 2 der Statuten Nachstehendes bestimmt:

„Diese Generalversammlung hat auch - sofern Vereinsvermögen vorhanden ist - über die Liquidation zu beschließen. Insbesondere hat sie einen Treuhänder zu berufen und Beschluss darüber zu fassen, wem dieser das nach Abdeckung der Passiven verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen hat. Dieses Vermögen soll, soweit dies möglich und erlaubt ist, einer Organisation in F zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgt.“

Mit Bescheid vom 2. Juni 2006 wurde der Verein zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 veranlagt, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb abweichend von der Erklärung festgesetzt wurden und das gesamte Einkommen des Vereins der Körperschaftsteuer unterworfen wurde. Während in der Erklärung nur die Einnahmen aus dem Theaterbuffet und die damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben enthalten waren, wurde vom Finanzamt die gesamte Tätigkeit (insbesondere Einnahmen aus Theateraufführungen und die erhaltenen Subventionen) in die Einkünfteermittlung miteinbezogen.

In der gesonderten Bescheidbegründung zum abweichenden Körperschaftsteuerbescheid wurde ausgeführt, dass der Verein mit seinen Theateraufführungen die Kunst sowie die Kultur fördere und damit grundsätzlich eine gemeinnützige Tätigkeit ausübe. Da aber in den Statuten des Vereins einerseits kein Gewinnausschluss verankert sei und andererseits die Auflösungsbestimmungen der Statuten nicht den Erfordernissen des [§ 41 Abs. 2 BAO](#) entsprechen würden, sei die ausschließliche Förderung dieses gemeinnützigen Zweckes nach [§ 39 Z 2 BAO](#) nicht gegeben.

Aufgrund des Umstandes, dass eine rückwirkende Sanierung dieser wesentlichen Satzungsmängel nicht möglich sei und der Verein in seiner tatsächlichen Geschäftsführung nicht nur auf eine kostendeckende Betriebsführung ausgerichtet sei, stünde die steuerliche Begünstigung nicht zu, weshalb sämtliche Gewinne (Buffet- und Theaterbetrieb) der Körperschaftsteuer unterliegen würden.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 7. Juni 2006 seitens der steuerlichen Vertretung Berufung erhoben. Diese wurde in weiterer Folge der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Nach dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung handle es sich bei dem Verein um einen gemeinnützigen, weshalb er von der Körperschaftsteuer befreit sei. Eine wesentliche Voraussetzung zur Erreichung des Ziels des Vereins, nämlich der Organisation sowie der Aufführung von Theaterstücken durch Laien, sei die Errichtung einer entsprechenden Spielstätte gewesen. Es sei von Beginn an daran gearbeitet worden, die Spielstätte sowohl für die Schauspieler als auch für die Zuschauer adäquat zu gestalten.

Neben finanziell erfolgreichen Theateraufführungen, habe auch das Land einen finanziellen Beitrag geleistet. Würden die Tätigkeiten der Vereinsmitglieder ortsüblich entlohnt, hätte im Jahr 2004 kein Gewinn erwirtschaftet werden können und könnte der Verein in finanzieller Hinsicht auch nicht bestehen. Ein Gewinnausschluss müsse in der Satzung nicht eigens statuiert werden, wenn man berücksichtige, dass die Bunte Theater und Salzburger Festspiele trotz Millionensubventionen Verluste erzielen würden.

Der Verein habe im Jahr 1993 ein Vertragsmuster mit den damals geforderten Grundsätzen abgeschrieben. Auch für Vereine gelte die wirtschaftliche Betrachtungsweise der BAO, weshalb es nicht von einer Wortkombination abhängen könne, ob der Verein als gemeinnützig zu beurteilen sei.

Wenngleich der Verein nicht in Gewinnerzielungsabsicht geführt werde, so sei man bemüht, dass die Einnahmen (Subventionen und Spieleinnahmen) mit den Ausgaben in einem ausgewogenen Verhältnis stehen, um eine allfällige Zahlungsunfähigkeit zu verhindern. Der Gewinn des Jahres 2004 sei zur Finanzierung der Anlagen verwendet worden. So seien im Jahr 2003 197.000 € und im Jahr 2004 68.000 € in die Herstellung der Anlagen investiert worden. Darüberhinaus seien Schulden aus den Vorjahren abzubauen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten (auszugsweise):

Nach § 1 Abs 2 erster Satz KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 Bundesabgabenordnung) haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind unter anderem befreit, Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen ([§ 5 Z 6 KStG 1988](#)).

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

Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur dann vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt (§ 35 Abs 2 erster Satz BAO).

Dies gilt nach letztgenannter Bestimmung insbesondere auch für die Förderung der Kunst. Begünstigt ist dabei die Förderung der Kunst bzw. der Kultur, auch durch Theatervereine, wobei die ideellen Mittel der Betätigung auch in der Förderung (Ermöglichung) eigener künstlerischer Betätigung bestehen können.

Nach § 34 Abs. 1 erster Satz BAO sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke aus abgabenrechtlichen Gründen in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, 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 zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient.

Für das Vorliegen der ausschließlichen Förderung im Sinne des § 34 wird im [§ 39 BAO](#) Folgendes statuiert:

„Ausschließliche Förderung liegt vor, wenn folgende fünf 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 zurückerhalten, 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 (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) 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.“

Ob ein Verein im Sinne der genannten Bestimmungen gemeinnützig ist oder nicht, ist aufgrund der Bestimmung des § 34 Abs. 1 erster Satz BAO zunächst anhand seiner Statuten zu überprüfen, wobei die Vereinsstatuten die konstituierenden Normen des Vereins sind, die sich der Verein im Zuge seiner Gründung durch die Proponenten selbst gibt.

Für das Vorliegen der Ausschließlichkeit ist unter anderem im Sinne des [§ 39 Z. 5 BAO](#) – wie bereits ausgeführt – gefordert, dass das Vermögen der Körperschaft bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes, 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 darf.

Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinne des [§ 39 Z. 5 BAO](#) liegt nach [§ 41 Abs. 2 BAO](#) 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 so genau bestimmt wird, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

Eine der Bestimmung des [§ 39 Z 5 BAO](#) entsprechende Vermögensbindung in formeller Hinsicht setzt also voraus, dass in der Satzung – im gegenständlichen Verfahren die Statuten des Vereins – eindeutig bestimmt wird, wofür das Vereinsvermögen im Falle der Auflösung des Vereins oder der Aufgabe oder des Wegfalles des bisherigen Vereinszweckes verwendet wird. In materieller Hinsicht muss eine Verwendung des Vereinsvermögens für begünstigte Zwecke festgelegt sein. Würde eine Verwendung des Vermögens zu begünstigten Zwecken bloß für die Dauer der Vereinstätigkeit in Verfolgung eines begünstigten Zwecks genügen, wäre die Ziffer 5 des [§ 39 BAO](#) überflüssig, denn diese ergäbe sich schon aus der Ziffer 1. Die Bestimmung des [§ 39 Z 5 BAO](#) will verhindern, dass Vermögen, das sich auf Grund und mit Hilfe von Steuerbegünstigungen gebildet hat, später für nicht begünstigte Zwecke verwendet wird (näher Stoll, BAO-Kommentar, Seite 470 f.).

Eine Körperschaft kann danach eine Abgabenbegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nur dann beanspruchen, wenn sie sicherstellt, dass nach Beendigung ihrer Tätigkeit das verbleibende Vermögen auch weiterhin steuerbegünstigten Zwecken erhalten bleibt. Diese Sicherung kann – wie bereits dargelegt – nur durch eindeutige Satzungsbestimmungen erreicht werden. Die Bestimmungen müssen daher so beschaffen sein, dass eine andere Verwendung des Vermögens ausgeschlossen ist, was bedeutet, dass

der Verwendungszweck jedenfalls so präzisiert sein muss, dass eine Prüfung, ob es sich tatsächlich um einen steuerbegünstigten Zweck handelt, leicht möglich ist (siehe VwGH vom 09. 08. 2001, [98/16/0395](#) unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 24. April 1978, 1054/77).

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde hiezu vorgebracht, dass die negative Qualifizierung in der Bescheidbegründung nicht nachvollziehbar sei, weil aus den Auflösungsbestimmungen des Vereins eindeutig hervorgehe, dass auch bei freiwilliger Auflösung die verbleibenden Vereinsmittel einer Organisation zufallen sollten, die ähnliche Ziele und Zwecke verfolgen würden bzw. dies jedenfalls der Bedeutungsinhalt des § 16 der Statuten sei und es selbstverständlich sei, dass, wenn das Vereinsvermögen nach Liquidation einer ähnlichen gemeinnützigen Organisation zufallen soll, dass diese, wegen der Gemeinnützigkeit, die gleichen steuerlichen Verhältnisse, sprich Steuerfreiheit haben soll. Jede andere Deutung sei ausschließlich spitzfindig und fordere (semantische) Voraussetzungen, die aus dem Gesetz nicht hervorgehen würden.

Entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters genügen die für das Streitjahr maßgeblichen Statuten des berufungswerbenden Vereines den an eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinne des [§ 39 Z. 5 BAO](#) zu stellenden Anforderungen keineswegs. Aus diesen kann – wie bereits vom Finanzamt festgestellt – keine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinne des [§ 39 Z. 5 BAO](#) abgeleitet werden. Auf Grund der Passagen in der in Rede stehenden Satzungsbestimmung "soweit es möglich oder erlaubt ist" und "Organisation ..., die gleiche oder ähnliche Zwecke verfolgt", ist in keiner Weise sichergestellt, dass das Vermögen der Berufungswerberin im Falle einer Auflösung erhalten bleibt (vgl. VwGH 20.02.1996, [93/13/0210](#) mit identen Satzungsbestimmungen).

Darüberhinaus sind aber auch für den Fall der Änderung oder des Wegfalles des Vereinszweckes in den vorliegenden Statuten weder in § 16 noch in anderen Statutenbestimmungen keine Regelungen enthalten, sodass davon auszugehen ist, dass in solch einem durchaus denkbaren Fall das steuerbegünstigt angesammelte Vermögen beim Berufungswerber verbleiben kann. Auch damit erfüllt der berufungswerbende Verein die Voraussetzung des § 41 Abs. 2 iVm [§ 39 Z 5 BAO](#) in keiner Weise, weshalb auch aus diesem Grund die Gemeinnützigkeit zu versagen ist.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass gemäß der Bestimmung des [§ 39 Z 2 BAO](#) die Körperschaft keinen Gewinn erstreben darf und der Ausschluss eines solchen Strebens schon in der Rechtgrundlage der Körperschaft verankert sein muss; andernfalls ein wesentlicher Mangel vorliegt, der schon für sich zum Verlust der steuerlichen Begünstigung führt.

Da in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Satzung kein ausdrücklicher Gewinnausschluss enthalten ist und diese Tatsache wie bereits ausgeführt, einen wesentlichen Satzungsmangel darstellt, war auch aus diesem Grund die abgabenrechtliche Begünstigung zu versagen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht nach den Ausführungen der steuerlichen Vertretung nur deshalb nicht in den Statuten zusätzlich erwähnt worden sei, weil es „Allgemeingut“ sei, dass ein Theaterverein, müsste er alle mit dem Vereinszweck befassten Personen nach wirtschaftlichen Kriterien entlohnen, keinen Gewinn erzielen könne.

Auch die Tatsache, dass nach dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der berufungswerbende Verein zwar grundsätzlich mit der Absicht, dass die Einnahmen (Subventionen und Spieleinnahmen) mit den Ausgaben in einem ausgewogenen Verhältnis stehen, um eine Zahlungsunfähigkeit hintanzuhalten, aber grundsätzlich ohne Gewinnerzielungsabsicht geführt werde, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Der Hinweis des berufungswerbenden Vereins auf den in der Vorschrift des [§ 21 Abs. 1 BAO](#) festgeschriebenen Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgabenrechtlicher Fragen und die Ausführungen der steuerlichen Vertretung, wonach es nicht von einer Wortkombination abhängen könne, ob ein Verein gemeinnützig ist oder nicht, und dass weiters die konkrete jahrelange Vereinsarbeit die gemeinnützige Arbeit bewiesen habe und es sich nach § 2 der Statuten um einen gemeinnützigen Verein handeln solle, können dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen, weil die wirtschaftliche Betrachtungsweise abgabenrechtlicher Fragen nicht das Fehlen einer Tatbestandsvoraussetzung abgabenrechtlicher Rechtsfolgen ausgleichen kann (VwGH 31.03.2004, [2004/13/0024](#)).

Zu den mit Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 23. Jänner 2009 vorgelegten geänderten Statuten wird angemerkt, dass Änderungen der Statuten zu einem späteren Zeitpunkt keinen Einfluss mehr auf eine einmal erlangte Begünstigung, genauso wenig wie eine Änderung der Satzung nachträglich zu einer Begünstigung führen kann (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Seite 482 mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 13. 10. 1983, [82/15/0128](#)). Der Gesetzgeber hat es, wie die unmittelbar folgende Regelung des [§ 41 Abs. 3 BAO](#) erkennen lässt, ganz offenbar in Kauf genommen, dass auch die in [§ 41 Abs. 2 BAO](#) geforderten Satzungsbestimmungen letztlich abgeändert werden können, womit die Körperschaft bei späterer Erfüllung von Steuertatbeständen keine Begünstigung mehr erhielte. Die Voraussetzung der Überprüfbarkeit der Statuten und damit die Beurteilung der Steuerpflicht oder der Befreiung in einem konkreten Fall, muss daher gemessen an den Grundsätzen des [§ 43 BAO](#), bei den Abschnittssteuern (insbesondere bei der Körperschaftsteuer) bereits ab Beginn des Veranlagungszeitraumes erfüllt sein. Für die

Beurteilung der Steuerpflicht oder deren Befreiung ist aber nur die Satzung in dem in [§ 43 BAO](#) genannten Zeitpunkt maßgeblich (VwGH 09.08.2001, [98/16/0395](#)).

Hinsichtlich der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass mit dem angefochtenen Bescheid den erzielten Einkünften pauschal geltend gemachte Betriebsausgaben in Höhe von 37.345 € hinzugerechnet worden seien. Tatsächlich bei der Gewinnermittlung 2004 aber nur 8.138,69 € an pauschalen Kosten verrechnet worden seien und ein Betrag von 29.206,31 € den Vereinsmitgliedern tatsächlich ausbezahlt worden sei.

Dem Finanzamt wurde dieses Vorbringen vom Referenten zur Stellungnahme übermittelt und vom Finanzamt in weiterer Folge mitgeteilt, dass gegen die Berücksichtigung der Ausgaben in Höhe von 29.206,31 € keine Bedenken bestehen würden, sodass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb insoweit zu adaptieren sind.

Diese an die Vereinsmitglieder bezahlten Entschädigungen wurden von der GPLA (nach Auffassung des berufungswerbenden Vereins zu Unrecht) als abgaben- und beitragspflichtig erachtet und im Rahmen einer durchgeföhrten und im Jahr 2008 abgeschlossenen Prüfung die darauf entfallenden Lohnabgaben in Höhe von 1.473,88 € nachgefordert. Aufgrund des durch die steuerliche Vertretung gestellten Antrages und der dazu seitens des Finanzamtes abgegebenen positiven Stellungnahme war eine entsprechende Verbindlichkeitsposition einzustellen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 4. Oktober 2010