

Befreiung einer Privatstiftung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 5 Z 6 KStG 1988; Beurteilung der diesbezüglichen in den §§ 34 bis 47 BAO geregelten Voraussetzungen anhand der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde.

- 1. Wenn es bereits nach dem Inhalt der Rechtsgrundlage einer juristischen Person (hier einer Privatstiftung) an der gemäß § 39 Z 1 BAO grundlegenden Voraussetzung für eine ausschließliche Förderung von begünstigten Zwecken ermangelt, kommt weiteren, ebenfalls gegen die Annahme einer ausschließlichen Förderung von begünstigten Zwecken sprechenden, Tatsachen (§ 39 Z 2 bis 5 BAO; hier zB: finanzielle Unterstützung von Personen unabhängig von deren Hilfsbedürftigkeit) keine unmittelbare Entscheidungserheblichkeit mehr zu (veröffentlicht in AStN 2004/38).**
- 2. Da die Berufungswerberin die Anforderungen gemäß § 5 Z 6 KStG iVm § 34 BAO nicht erfüllt, zumal sie nach ihrer Rechtsgrundlage nicht ausschließlich (§ 39 BAO) begünstigten Zwecken dient, wurde ihr die beantragte Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vom Finanzamt zu Recht versagt.**

§ 5 Z 6 KStG 1988;
§§ 34, 35, 37, 39
BAO

UFS 11.12.2003,
RV/0513-W/03

Entscheidungsgründe

Die Bw. erklärte mit Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 (Formular für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften) Einkünfte in Höhe von S 346.288,00 (€ 25.165,73). Dieser Betrag entspricht dem in der Bilanz ausgewiesenen Jahresgewinn und beinhaltet Erträge aus Konzerteinnahmen, Anlageverkäufen, Spendeneinnahmen und Kurserträgen.

Die Körperschaftsteuerveranlagung für das Jahr 2001 erfolgte erklärungsgemäß mit angefochtenem Bescheid vom 4. Oktober 2002, welcher gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurde, da der Wirtschaftsprüfungsbericht zu diesem Zeitpunkt dem Finanzamt noch nicht vorgelegt worden war.

Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 und Folgejahre wurden mit Bescheid vom 4. Oktober 2002 unter Zugrundelegung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2001 festgesetzt, wobei die maßgebliche Abgabenschuld gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 9,00 % erhöht wurde.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 14. Oktober 2002 bringt die Bw. vor, dass das Finanzamt offensichtlich übersehen habe, dass die Bw. eine gemeinnützige Stiftung sei.

Gemäß § 5 Abs. 6 KStG 1988 seien solche Stiftungen von den unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Wie aus der übermittelten Bilanz ersichtlich sei, seien keine Hilfsgeschäfte getätigt worden, sodass auch keine beschränkte Steuerpflicht bestehe. Die auf Wertpapiere und Sparzinsen entfallende Kapitalertragsteuer sei bereits seitens der Bank einbehalten worden.

Daher werde beantragt, die Körperschaftsteuer 2001 sowie die Körperschaftsteuervorauszahlung 2003 mit Null festzusetzen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 18. Februar 2003 als unbegründet abgewiesen.

Dies ist damit begründet, dass die derzeit geltende Stiftungsurkunde nicht den Gemeinnützigkeitsbestimmungen der § 34 ff BAO entspreche.

Als Stiftungszweck würden sowohl begünstigte (z.B. Unterstützung von bedürftigen Studenten) als auch nicht begünstigte Zwecke (Unterstützung von Begünstigten laut Zusatzurkunde § 4 lit. a bis c) genannt.

Die Unterstützung von nicht hilfsbedürftigen Personen stelle keinen gemeinnützigen bzw. mildtätigen Zweck dar.

Weiters fehle im Stiftungsbrief der Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht sowie eine den Gemeinnützigkeitsbestimmungen entsprechende Auflösungsbestimmung.

Mit Anbringen vom 18. März 2003 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Es sei unrichtig, dass die Stiftungsurkunde nicht den Gemeinnützigkeitsbestimmungen der § 34 ff BAO entspreche, da als Stiftungszweck ausschließlich die Unterstützung von hilfsbedürftigen Personen angeführt sei.

Dass in der Zusatzurkunde § 4 lit. a bis c „nicht begünstigte Zwecke“ angeführt wären, sei insofern unrichtig, als der darin angeführte Personenkreis überhaupt erst nach dem Tod des Stifters begünstigt werde und es sich hierbei ohnehin um begünstigte Zwecke handle.

Auch der Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht sei aus der Stiftungsurkunde und aus der Stiftungszusatzurkunde ersichtlich.

Weiters enthalte der § 5 der Stiftungszusatzurkunde eine den Gemeinnützigkeitsbestimmungen entsprechende Auflösungsbestimmung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Körperschaftsteuer für das Jahr 2001:

Die Bw. wurde mit Stiftungsurkunde vom 7. Dezember 1999 errichtet. Am selben Tage wurde eine Stiftungszusatzurkunde errichtet. Stifter ist Herr Dr. X.

Die in § 4 der Stiftungsurkunde normierten Zwecke der Bw. sind:

- a) die Förderung von bedürftigen ordentlich inskribierten Studierenden an einer österreichischen Musikhochschule, insbesondere der Universität für Musik in Wien,
- b) die vorübergehende Förderung von Menschen in der Resozialisierungsphase,
- c) die Unterstützung von Personen, welche der Stifter in der Zusatzurkunde namhaft macht,
- d) die Verwertung und Pflege des literarischen Werkes von Herrn Dr. X.

Die genaue Feststellung der in lit. a) bis c) genannten Begünstigten erfolge durch den Stiftungsvorstand gemäß den Bestimmungen der Stiftungszusatzurkunde.

Die detaillierten Bestimmungen dazu befinden sich in § 4 der Stiftungszusatzurkunde.

Gemäß § 5 Z 6 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO, BGBl.Nr. 194/1961, sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet 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 dient.

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

Gemäß § 35 Abs. 2 BAO liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur dann 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 § 37 BAO sind solche Zwecke mildtätig (humanitär, wohltätig), die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Aufgrund der dargestellten Rechtslage sind die einzelnen in der Stiftungsurkunde festgelegten Stiftungszwecke wie folgt zu beurteilen:

Bei den in den Punkten a) und b) des § 4 der Stiftungsurkunde normierten Stiftungszwecken (Förderung von bedürftigen ordentlich inskribierten Studierenden an einer österreichischen Musikhochschule, insbesondere der Universität für Musik in Wien und vorübergehende Förderung von Menschen in der Resozialisierungsphase) handelt es sich um mildtätige (humanitäre, wohltätige) Zwecke im Sinne des § 37 BAO, da sie darauf ausgerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Der in Punkt c) des § 4 der Stiftungsurkunde normierte Stiftungszweck (Unterstützung von Personen, welche der Stifter in der Zusatzurkunde namhaft macht) kann weder als gemeinnützig gemäß § 35 Abs. 1 BAO noch als mildtätig gemäß § 37 BAO eingestuft werden.

Die vom Stifter in § 4 der Stiftungszusatzurkunde dazu getroffene Regelung lautet:

„Für die Zeit nach seinem Ableben erteilt der Stifter hiermit dem Stiftungsvorstand folgende Aufträge:

a) An Frau Y, geboren am 00.00.0000, derzeit wohnhaft in B, soll eine Monatsrente von € 725,00, wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1996, Stand August 1999, ausbezahlt werden. Dies jedoch nur auf ausdrückliches Verlangen von Frau Y und ohne Berücksichtigung, ob der Stiftungszweck noch in anderen Punkten erfüllt werden kann. Rückwirkend können keine Monatsraten ausbezahlt werden.

b) Sowohl des Stifters als auch - nach Frau Y's Tod - deren leibliche Nachkommen in direkter Linie bis einschließlich Urenkel sind nach folgenden Richtlinien zu unterstützen:

Beanspruchen Nachkommen einen Platz in der Wohngemeinschaft A, so ist ihnen dieser bis zum vollendeten 27. Lebensjahr ohne Rücksicht auf Bedürftigkeit kostenlos zu gewähren, sofern sie sich in Berufsausbildung - zu welchem Beruf auch immer - befinden. Falls sich mehr als zwei Nachkommen bewerben, so hat der Vorstand nach seinem Ermessen die Förderungswürdigkeit zu bestimmen.

Beanspruchen Nachkommen eine finanzielle Unterstützung, so ist diese (mit Nachrang gegenüber der allfälligen Rente für Frau Y) nur bei Bedürftigkeit angemessen zu gewähren, das heißt: wenn es der Vorstand bei strenger Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse einschließlich allen entbehrlichen Eigentums für glaubhaft hält, dass der Nachkomme nicht einmal auf kleinbürgerlichem Standard leben kann, und dass auch keine gesetzlich oder moralisch dazu verpflichteten Angehörigen zur Unterstützung heranzuziehen sind.

Beanspruchen Nachkommen ein Musikinstrument der Stiftung, so ist ihnen unter den selben Bedingungen wie Musikstudenten ein solches zu leihen bzw. sind solche Ansprüche vorrangig gegenüber anderen Musikstudenten zu behandeln. Als Begabungshinweis genügt die Aufnahmeprüfung an einer österreichischen Musikhochschule.

c) Es liegt im Ermessen des Vorstandes, auch den Stifter selbst nach Beendigung seiner Funktion zu unterstützen.“

Da mit dieser Bestimmung die finanzielle Unterstützung von konkret bestimmten Personen und nicht eine Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 35 Abs. 2 BAO bezweckt wird, ermangelt es an der für eine Anerkennung als gemeinnützig gemäß § 35 Abs. 1 BAO geforderten Voraussetzung.

Einer Einstufung des Stiftungszweckes gemäß § 4 a) Stiftungszusatzurkunde als mildtätig gemäß § 37 BAO steht entgegen, dass für die vorrangige Gewährung einer Monatsrente an Frau Y nicht die Hilfsbedürftigkeit dieser Begünstigten Voraussetzung sein soll, sondern lediglich deren ausdrückliches Verlangen.

Auch bei der kostenlosen Gewährung von Wohnmöglichkeiten für Nachkommen des Stifters bzw. der Frau Y zum 27. Lebensjahr gemäß § 4 b) Stiftungszusatzurkunde handelt es sich nicht um einen mildtätigen Stiftungszweck im Sinne des § 37 BAO, da diese Begünstigung nur die Absolvierung einer Berufsausbildung zur Voraussetzung hat und ohne Rücksicht auf Hilfsbedürftigkeit zu gewähren ist.

Die in § 4 b) Stiftungszusatzurkunde normierte finanzielle Unterstützung von Nachkommen kann aufgrund der Maßgeblichkeit der Bedürftigkeit für die Erlangung von Zuwendungen als mildtätiger Stiftungszweck im Sinne des § 37 BAO gewertet werden.

Dass die in § 4 b) Stiftungszusatzurkunde normierte leihweise Überlassung von Musikinstrumenten der Bw. an Nachkommen unter den selben Bedingungen wie bei Musikstudenten erfolgen soll, lässt im Hinblick auf § 4 a) Stiftungsurkunde die Interpretation zu, dass auch die Nachkommen bedürftig sein müssen, sodass dieser Stiftungszweck als mildtätig gewertet werden kann.

Der Umstand, dass die in § 4 a) und § 4 b) Stiftungszusatzurkunde genannten Personen erst nach dem Tode des Stifters begünstigt werden, hat für die Beurteilung der einzelnen Stiftungszwecke keine Bedeutung, da § 37 BAO auf das Erfordernis der Hilfsbedürftigkeit und nicht auf den Zeitpunkt der Unterstützung von begünstigten Personen abstellt.

Da die gemäß § 4 c) Stiftungszusatzurkunde mögliche Unterstützung des Stifters nach Beendigung seiner Funktion bloß eine Ermessensentscheidung des Vorstandes voraussetzt, wobei keine konkreten Vorgaben für die Ermessensübung festgelegt sind, kann dieser Stiftungszweck nicht als mildtätig gemäß § 37 BAO gewertet werden.

In dem in § 4 d) Stiftungsurkunde normierten Stiftungszweck, der Verwertung und Pflege des literarischen Werkes von Herrn Dr. X, kann keine Förderung der Allgemeinheit erblickt werden, da der Begriff „Verwertung“ erwerbswirtschaftliche Interessen der Bw. zum Ausdruck bringt. Der Begriff „Pflege“ gibt keinen Aufschluss über konkrete Aktivitäten im Hinblick auf eine Förderung der Kunst (Kultur) durch das literarische Werk von Herrn Dr. X, wie etwa die Abhaltung von Lesungen.

Daher kann dieser Zweck der Bw. nicht als gemeinnützig gemäß § 35 Abs. 1 BAO beurteilt werden.

Gemäß § 39 BAO liegt eine ausschließliche Förderung vor, wenn die folgenden 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.

Anhand der dargestellten rechtlichen Beurteilung der in den Rechtsgrundlagen der Bw. (Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde) normierten Stiftungszwecke ist ersichtlich, dass nicht hinsichtlich aller eine Förderung von mildtätigen Zwecken angenommen werden kann.

Jene Stiftungszwecke, welche demnach weder eine Förderung gemeinnütziger Zwecke gemäß § 35 Abs. 1 BAO, noch eine Förderung mildtätiger Zwecke gemäß § 37 BAO zum Gegenstand haben, können keinesfalls als untergeordnete Nebenzwecke angesehen werden.

Die kostenlose Gewährung einer Wohnmöglichkeit für Nachkommen, die im Ermessen des Vorstandes gelegene Unterstützung des Stifters nach Beendigung seiner Funktion sowie die Verwertung und Pflege des literarischen Werkes von Herrn Dr. X sind nach dem Willen des Stifters gleichwertige Stiftungszwecke.

Die Gewährung einer Monatsrente an Frau Y auf deren Verlangen ist sogar ein vorrangiger Stiftungszweck, da er „ohne Berücksichtigung, ob der Stiftungszweck noch in anderen Punkten erfüllt werden kann“ erfüllt werden soll.

Da die Stiftungsurkunde bzw. die Stiftungszusatzurkunde teilweise die Förderung von begünstigten Zwecken und teilweise die Förderung von nicht begünstigten Zwecken beinhaltet, bezweckt die Bw. nach ihren Rechtsgrundlagen gemäß § 39 Z 1 BAO keine ausschließliche Förderung von begünstigten Zwecken.

Somit ermangelt es bereits an der grundlegenden Voraussetzung für eine ausschließliche Förderung von begünstigten Zwecken.

Aus diesem Grunde kommt den ebenfalls gegen die Annahme einer ausschließlichen Förderung von begünstigten Zwecken sprechenden Tatsachen, dass der in § 39 Z 2 BAO geforderte Ausschluss eines Gewinnstrebens durch die Bw. in den Rechtsgrundlagen nicht normiert ist sowie dass die in § 5 Stiftungszusatzurkunde getroffene Auflösungsbestimmung nicht dem Erfordernis des § 39 Z 5 BAO entspricht, keine unmittelbare Entscheidungserheblichkeit mehr zu.

Da die Bw. die Anforderungen gemäß § 5 Z 6 KStG iVm § 34 Abs. 1 BAO nicht erfüllt, zumal sie nach ihrer Rechtsgrundlage nicht ausschließlich (§ 39 BAO) begünstigten Zwecken dient, wurde ihr die beantragte Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vom Finanzamt zu Recht versagt.

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 wurde gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Da der Wirtschaftsprüfungsbericht der Bw. für das Jahr 2001 zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht beim Finanzamt eingereicht war, bestand hinsichtlich des Umfangs der Abgabepflicht noch Ungewissheit.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Da mit Einreichung des Wirtschaftsprüfungsberichtes beim Finanzamt am 11. November 2002 der Grund für die vorläufige Bescheiderlassung weggefallen ist, wird der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 zum endgültigen Bescheid erklärt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 und Folgejahre:

Gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sind für die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Steuer sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Bei Berechnung der Vorauszahlung für ein Kalenderjahr bildet die Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr die Grundlage. Wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, ist sie um 4 %, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5 % für jedes weitere Jahr zu erhöhen.

Die Berechnung der Vorauszahlung an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 ist im Sinne dieser Bestimmung erfolgt.

Da die Bw. lediglich vorbringt, dass die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht für die von ihr im Jahr 2001 erzielten Einkünfte zu Unrecht angenommen wurde, wird auf die abweisende Entscheidung über die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 verwiesen.