

# Gemeinnützigkeit einer deutschen Stiftung

Keine Gemeinnützigkeit einer deutschen Stiftung bei fehlender Unmittelbarkeit.

§ 34 BAO

BFG 13.02.2020,  
RV/7101213/2017

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

### Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine rechtlich selbständige kirchliche Stiftung des öffentlichen Rechts mit Sitz in Ort, Deutschland. Gemäß § 2 der Stiftungssatzung ist der Stiftungszweck "die Förderung von diakonischen Aufgaben der Evangelischen Friedensgemeinde Ort-Ort2 sowie die Förderung der Losungsarbeit der XY Brüdergemeinde".

Die Bf. ist an der PersonengesellschaftZ in Wien beteiligt.

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 09.01.2017 wurden für das Jahr 2015 aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 2.000,00 angeführt und Körperschaftsteuer iHv € 450,00 vorgeschrieben.

Am 23.01.2017 erhob die Bf., vertreten durch RA VN NN, Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 09.01.2017 und begehrte für die gemeinnützige kirchliche Stiftung generelle Steuerbefreiung, hilfsweise Steuerbefreiung für das Jahr 2015, festzustellen. Begründend wurde auf die bisherige Korrespondenz verwiesen. An der Sachlage habe sich nichts geändert, die Stiftung sei weiter als gemeinnützige kirchliche Stiftung unter der Aufsicht der Landeskirche vom Finanzamt in Deutschland anerkannt. Eingenommenes Geld komme ausschließlich gemeinnützigen Zwecken zu, es fließe nichts davon in die Verwaltung und die Vorstände würden ehrenamtlich arbeiten.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.01.2017 wurde die Beschwerde vom 23.01.2017 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: "Die Stiftung ist schon von der Satzung her nicht als steuerlich begünstigt im Sinne der §§ 34 ff BAO anzuerkennen, da sie keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit bezweckt. Die (finanzielle) Unterstützung von anderen - juristisch selbständigen - Einrichtungen ist als nur mittelbare Förderung der Allgemeinheit nach dem österreichischen Abgabenrecht (insbesondere § 40 Abs 1 BAO) nicht als steuerlich begünstigt anzusehen. Daher sind die Erträge aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft der Körperschaftsteuer zu unterziehen."

Im Vorlageantrag vom 18.02.2017 wurde ausgeführt: Nach Sinn und Zweck des § 40 BAO ergebe sich aber gerade, dass die Stiftung als gemeinnützig anzuerkennen sei und es sollte keinen Zweifel daran geben dürfen, dass die Stiftung gemeinnützige und kirchliche Zwecke erfüllt. Die satzungsgemäßen Zwecke der Bf. seien bereits wiederholt dargelegt worden. Die in der BRD als gemeinnützig anerkannte kirchliche Stiftung verwalte, ohne Berechnung von Kosten, das Stiftungsvermögen und eingehende Spenden und finanziere damit Dritte, wiederum gemeinnützige kirchliche Einrichtungen.

Die Erfüllung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke finde durch die Brüdergemeinde und die evangelische Kirche in Ort3 statt.

Im beigelegten Schreiben des Stifters und Vorsitzenden der Bf., VN1 NN1, macht dieser folgende Ergänzungen zum Vorlageantrag:

Die gegenständliche Stiftung sei keine Familienstiftung, wie der Name nahelegen könnte, sondern eine "kirchliche Stiftung des öffentlichen Rechts" unter dem Dach der Evangelischen Landeskirche von Ort3 in Ort4 und vom Kultusministerium Bundesland in Ort5 im Dezember 2009 genehmigt. Namensgebend seien seine Mutter und Schwester, die aktiv und unmittelbar in der diakonischen (=sozialen) Arbeit der Hauptbegünstigten der Stiftung, nämlich der Evangelischen Friedensgemeinde Ort-Ort2, tätig waren.

Wie aus der vorliegenden Stiftungssatzung ersichtlich habe er der Stiftung sein gesamtes Immobilien- und Kapitalvermögen testamentarisch vermacht. Damit die Stiftung aber schon ab ihrer Gründung arbeiten konnte, führe er seit 2009 ihrem Kapitalstock jährlich eine erhebliche Vermögensspende zu. Zu diesem Kapitalstock gehöre seit 2012 auch eine Immobilienbeteiligung an der PersonengesellschaftZ in Wien iHv. € 50.000,00, die vorher mehrere Jahre zu seinem Vermögen gehört habe.

Das gesamte Stiftungsvermögen sei durch eine alle 3 Jahre erneuerte Bescheinigung des Finanzamts Ort wg. Gemeinnützigkeit, Mildtätigkeit etc. von jedweder Besteuerung der Erträge befreit.

Zu dem lt. Satzung 5-köpfigen Stiftungsvorstand gehöre, neben ihm, auch ein Mitglied des Ältestenkreises (=Kirchenvorstandes) der Evangelischen Friedensgemeinde Ort-Ort2, sowie ein vom Oberkirchenrat der Evangelischen Landeskirche Ort3 in Ort4 entsandtes Mitglied. Zudem sei bei allen Vorstandssitzungen der zuständige Gemeindepfarrer Dr. NN2 anwesend. Die Vertreter der Kirchengemeinde im Stiftungsvorstand seien zugleich auch bei der unmittelbaren Umsetzung der seitens der Stiftung gewährten Förderungs-

mittel engagiert, sowie dafür, dass die Stiftung eine detaillierte Auflistung darüber erhalte, wofür die jährliche Ausschüttung im Einzelnen verwendet wurde, in der Pflicht.

Auch wenn die Stiftung selbst nicht die Tätigkeiten, wie etwa eine Suppenküche einrichten, Obdachlosenfrühstück bedienen, Pflege alleinstehender Kranker, Betreuung von Hilflosen usw. vornehme, sei sie mit der praktischen Erfüllung des Stiftungszweckes "verzahnt" und verbunden, da dies alles von Gemeindepfarrer, Gemeindehelfern und Gemeindegliedern ganz iSd § 40 BAO Abs 1 und 2 durchgeführt werde.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 01.03.2017 zur Entscheidung vorgelegt.

#### Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

#### Rechtslage

§ 1 KStG 1988 lautet auszugsweise:

(1) Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind:

1. Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1. Als Körperschaften gelten:

b) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Gemäß § 5 Z 6 KStG 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

§ 21 KStG 1988 lautet:

(1) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 gilt folgendes:

1. Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. § 5 Z 6 ist sinngemäß anzuwenden, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

– ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im übrigen Gemeinschaftsgebiet der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat oder

– der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Sinne des § 34 der Bundesabgabenordnung zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient.

§ 98 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(1) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte

– im Inland gelegen sind oder

– in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder

– in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

§ 34 BAO lautet:

(1) 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, 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. Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung (§ 27) haben, nachzuweisen, daß sie die Voraussetzungen des ersten Satzes erfüllen.

(2) Die in den §§ 35 bis 47 für Körperschaften getroffenen Anordnungen gelten auch für Personenvereinigungen, Vermögensmassen und für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

§ 35 BAO lautet:

(1) Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

(2) Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur 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.

§ 40 BAO lautet:

(1) Unmittelbare Förderung liegt 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.

(2) Eine Körperschaft, die sich auf die Zusammenfassung, insbesondere Leitung ihrer Unterverbände beschränkt, dient gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken, wenn alle Unterverbände gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.

#### Erwägungen

Gemäß § 1 Abs 3 Z 1 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Als Körperschaften gelten gemäß § 1 Abs 3 Z 1 lit b KStG 1988 nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Gemäß § 21 Abs 1 KStG 1988 iVm § 98 Abs 1 Z 6 EStG 1988 ist eine ausländische Körperschaft mit ihren inländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung körperschaftsteuerpflichtig.

Nach § 21 Abs 1 Z 1 KStG 1988 ist § 5 Z 6 KStG 1988 sinngemäß anzuwenden, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im übrigen Gemeinschaftsgebiet der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Bf. die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO, insbesondere die für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erforderliche Voraussetzung der Unmittelbarkeit erfüllt und im Sinne des österreichischen Rechts als gemeinnützig zu beurteilen ist.

Eine unmittelbare Förderung begünstigter Zwecke liegt nur vor, wenn der begünstigte Zweck durch den Rechtsträger selbst verwirklicht wird. Die Körperschaft darf sich - von völlig untergeordneten Nebenzwecken abgesehen - nicht darauf beschränken, nur die Voraussetzungen für eine gemeinnützige Betätigung anderer Körperschaften zu schaffen. Körperschaften deren Tätigkeit darin besteht, die von von anderen Rechtsträgern unmittelbar geförderten begünstigten Zwecke zu finanzieren oder Spendengelder zu sammeln und weiterzuleiten, auch wenn diese Mittel letztlich für begünstigte Zwecke verwendet werden sollen (VwGH 30.04.1999, 98/16/0317), sind daher nicht begünstigt (Baldauf/Renner/Wakounig (Hrsg.), Die Besteuerung der Vereine<sup>10</sup>, S 159).

Die begünstigten Zwecke müssen durch die Körperschaft selbst und unmittelbar gefördert werden. Wenn Idealziele gefördert, diese aber über den Weg und mit Hilfe Dritter erreicht werden sollen, dann wäre das Unmittelbarkeitsprinzip nicht erfüllt. Die zweite Seite des Unmittelbarkeitsprinzips ist die, dass die begünstigten Zwecke direkt und nicht über selbständige Rechtsträger oder Wirtschaftskörper gefördert werden dürfen (VwGH 23.11.2005, 2005/16/0209).

§ 40 Abs 1 definiert die Unmittelbarkeit der Förderung. Sie ist gegeben, wenn die Körperschaft die begünstigten Zwecke selbst erfüllt oder wenn dies durch Dritte (zB Arbeitnehmer) geschieht, sofern deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. Letzteres ist der Fall, wenn der Dritte in einem Weisungsverhältnis zur Körperschaft steht bzw verpflichtet ist, die Rechtsgrundlage der Körperschaft zu befolgen ( VwGH 28.6.2012, 2011/16/0142). Dritter kann auch eine vertraglich (gesellschaftsrechtlich) abhängige juristische Person (zB GmbH) sein (zB *Stoll*, BAO, 473; VwGH 28.6.2012, 2011/16/0142) [*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 40 Tz 1].

Liegt der Fokus der Förderungstätigkeit einer deutschen rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Rechts in der rein finanziellen Unterstützung von fremden Projekten, ist die Voraussetzung der Unmittelbarkeit iSd § 34 iVm § 40 BAO nicht erfüllt. Eine Weisungsgebundenheit in der Art, dass die Handlungen der Förderungsträger als eigenes Handeln und Wirken der fördernden Körperschaft zuzurechnen sind, ergibt sich nicht allein daraus, dass die Förderungsempfänger die Mittel entsprechend dem Bewilligungsbescheid verwenden müssen.

Die steuerliche Begünstigung der in Österreich erzielten Einkünfte kommt daher nicht zur Anwendung (RV/3608-W/11-RS1).

Die Tätigkeit der Bf. liegt nur darin, der Evangelischen Pfarrgemeinde Ort-Ort2 sowie der XY Brüdergemeine finanzielle Mittel zuzuwenden. Die Bf. wird, wie ausdrücklich im Vorlageantrag beschrieben, nicht selbst unmittelbar tätig. So richtet sie beispielsweise eine Suppenküche nicht selbst ein, bedient kein Obdachlosenfrühstück, nimmt weder die Pflege alleinstehender Kranker noch die Betreuung von Hilflosen u.a.m. vor, sondern dies alles geschieht durch Gemeindepfarrer, -helfer und -mitglieder.

Die im Stiftungsvorstand sitzenden Vertreter der Kirchengemeinde sind bei "der unmittelbaren Umsetzung der seitens der Stiftung gewährten Förderunsmittel engagiert." Sie tragen auch Sorge dafür, dass die Stiftung eine detaillierte Auflistung über die Verwendung der Mittel im Einzelnen erhält. Dies ist eindeutig dahingehend zu verstehen, dass es sich dabei nur um die Verteilung der Fördermittel handeln kann.

Obwohl die Evangelische Pfarrgemeinde Ort-Ort2 die zugeflossenen Mittel für sozial schwache, ältere Menschen verwendet und die XY Brüdergemeine mithilfe der finanziellen Mittel für die Verbreitung von Gottes Wort durch die Losungsarbeit sorgt, somit ihrerseits gemeinnützig tätig sind, sind diese nicht Dritte, deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft (Bf.) iSd § 40 Abs 1 BAO

anzusehen ist. Denn beide stehen weder in einem Weisungsverhältnis zur Bf. noch sind sie verpflichtet, die Rechtsgrundlage der Bf. zu befolgen.

Es war daher nicht von einer eigenen Tätigkeit, iSv Verwirklichung des begünstigten Zwecks durch die Bf. selbst, auszugehen. Die bloß finanzielle Unterstützung von fremden Projekten erfüllt die Voraussetzung der Unmittelbarkeit nicht.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit einer 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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 13. Februar 2020