

Bloße Auszahlung von Stipendien (Studiendarlehen) durch eine Stiftung als gemeinnützige Tätigkeit

Die Gewährung von als Studiendarlehen konzipierten Stipendien, die erst zwischen dem 35. und 45. Lebensjahr unverzinst zurückzahlen sind, stellen keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit dar. Ebenso kann die Unterstützung von Studenten nicht unter dem Begriff der Mildtätigkeit subsumiert werden (VwGH 14.9.1994, 93/13/0203).

§ 35 Abs. 1 BAO, §
35 Abs. 2 BAO, § 36
Abs. 2 BAO, § 37
BAO, § 40 Abs. 1
BAO, § 41 Abs. 1
BAO, § 16 Abs. 1 Z 8
ESTG 1988, § 2 Abs.
2 Bundes-Stiftungs-
und Fondsgesetz
UFS 29.10.2009,
RV/0302-G/06

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Stiftung und wurde im Sinne einer letztwilligen Verfügung des G. aus dem Jahre 1690 errichtet, als Josef D. im Juli 1853 ohne Hinterlassung männlicher Nachkommen verstarb. Der ursprünglich beabsichtigte Stiftungszweck, arme Edelleute, so vor allem verwundete und kriegsdienstuntauglich gewordene Offiziere unterzubringen und zu erhalten, konnte zu diesem Zeitpunkt wegen der bereits geänderten Verhältnisse der Zeit nur noch in modifizierter Form erfüllt werden. Der Stiftbrief wurde vom Ministerium für Inneres am 31. Mai 1870 (Zl. 7726) genehmigt. Nach dem Zweiten Weltkrieg wurde der vor Eingliederung Österreichs in das Deutsche Reich bestehende Rechtszustand der Stiftung mit Bescheid des Bundesministeriums für Inneres vom 16. Dezember 1955, Zl. 41.840-10/55, wieder hergestellt. In der Folge kam es am 14. Juni 1977 zu einer Anpassung der Rechtsgrundlagen an die Bestimmungen des Bundesgesetzes über Stiftungen und Fonds, BGBl Nr. 11/1975, einschließlich stiftungsbehördlicher Genehmigung nach § 17 Abs. 4 BStFG und in der Folge zu einer Änderung hinsichtlich des in Punkt IV enthaltenen Stiftungszweckes auf Grund des rechtskräftigen Bescheides vom 18. November 1987, GZ. 2-143/II Di 3-77/108.

Gegenständlich bedeutsam sind die Punkte IV und VII der in den Streitjahren maßgebenden Satzung, welche auszugsweise wiedergegeben werden:

Punkt IV. Zweck und Wirkungsbereich der Stiftung:

(1) Die Stiftung dient dazu, österreichische Staatsbürger christlichen Bekenntnisses, welche sich um den Staat, die Kirche, die Wirtschaft, die Wissenschaft und Kultur oder überhaupt um das öffentliche Wohl besonders verdient gemacht haben, durch Zuwendungen auszuzeichnen oder solchen Personen in unverdienten Notlagen finanziell beizustehen.

Weiters soll strebsamen österreichischen Staatsbürgern christlichen Bekenntnisses, denen ausreichende Mittel zur Hoch- und Fachschul- bzw. Weiter- oder Zusatzausbildung (post graduate) fehlen, die entsprechende Ausbildung durch die Gewährung von Zuwendungen (Stipendien) ermöglicht werden. Bei mangelndem Studien- Schul- bzw. Ausbildungserfolg ist die Gewährung weiterer Zuwendungen ausgeschlossen.

(2) Die unter Abs. 1 angeführten Zuwendungen (Stipendien) können nur nach Maßgabe der finanziellen Mittel der Stiftung gewährt werden.

(3) Der Wirkungsbereich der Stiftung erstreckt sich auf das gesamte Bundesgebiet.

...

Punkt VII. Verwendung der Erträge des Stiftungsvermögens

(1) Die Erträge des Stiftungsvermögens sind, soweit sie nicht für Verwaltungs-, Erhaltungs- und Instandsetzungskosten benötigt werden, ausschließlich für Stiftungszwecke zu verwenden. Zuwendungen zur Erfüllung des Stiftungszweckes dürfen nur aus den Nettoerträgen des Stiftungsvermögens verwendet werden.

(2) Ansuchen um Gewährung von Zuwendungen sind an das Kuratorium der Stiftung zu richten. Dieses hat die Ansuchen mit den entsprechenden Vorschlägen zwecks Entscheidung dem jeweiligen Nachkommen des Stifters (Ziffer III) zu übermitteln und zugleich die für die Gewährung von Zuwendungen zur Verfügung stehenden Mittel im Sinne des Abs. 1 bekannt zu geben.

(3) Die Auszahlung der gemäß Abs. 2 bewilligten Zuwendungen obliegt dem Stiftungskuratorium. Die Auszahlung kann nur dann vorgenommen werden, wenn die Zuwendungen dem Stiftungszweck entsprechen und die Bedeckung im Sinne des Abs. 1 gegeben ist.

Im Zeitraum vom 17. Juni 2003 bis 7. Juli 2005 fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt. Entsprechend dem Vorhalt des Finanzamtes vom 27. August 2003 - übergeben an die Hausverwaltung - wurden Unterlagen wie Jahresabschlüsse der Stiftung mit den zu Grunde liegenden Buchungs-, Bar- und Bankbelegen angefordert und die Bw. eingeladen, bekannt zu geben, wie der Stiftungszweck erfüllt werde. Um dies beurteilen zu können, wurde weiters um Bekanntgabe der Auswahlkriterien des begünstigten Personenkreises, des Auswahlverfahrens und der Empfänger ersucht.

Nach Darstellung des erhebenden Prüfers fand am 17. September 2003 in der Fachabteilung 7c der Landesregierung eine Besprechung statt, anlässlich der ein Aktenvermerk der Stiftung vom 31. August 2003 mit einem Konvolut von Schriftstücken und die Berichte über die Jahresabschlüsse der Streitjahre vorgelegt wurden.

In dem vorgelegten vom Obmann unterfertigten Aktenvermerk der Stiftung vom 31. August 2003 wird unter Punkt 3 ausgeführt, dass Anträge vom Kuratorium entsprechend dem Wortlaut des (erweiterten) Stiftungszweckes von jedem Stipendienwerber hereingenommen und in der Reihenfolge der Ansuchen erledigt werden, wobei auf die in diesem Jahr verfügbaren Mittel Bedacht genommen wird. Seien die Mittel vergeben, könne erst im nächsten Jahr wieder angesucht werden. Laut Satzung bzw. Geschäftsordnung dürfe die Zusage jeweils nur für ein Jahr erfolgen. Anträge von Studenten, deren Eltern ein Familienerhalteneinkommen von S 600.000,- pro anno - bei bis zu drei Kindern - erzielen, würden grundsätzlich abgelehnt. Jeder Antrag samt den entsprechenden Unterlagen werde von drei Kuratoriumsmitgliedern geprüft und brauche, um bewilligt zu werden, deren Zustimmung. Nach Ablauf jedes Studienjahres sei der Studienerfolg durch Vorlage von Zeugnissen nachzuweisen. Werde dieser nicht erbracht bzw. nachgewiesen, sei die Stipendiengewährung im nächsten Jahr ausgeschlossen, ausgenommen es liegen entschuldbare Umstände wie Krankheit etc. vor. Wie aus dem Formular für Stipendienansuchen ersichtlich, sei das Stipendium als Darlehen mit starker sozialer Komponente und weit in die Zukunft verschobener zinsfreier Rückzahlung angelegt. Durch die Verpflichtung zur Rückzahlung solle soweit als möglich das zu vergebende Stipendiovolumen über die kommenden Jahrzehnte hinweg vergrößert und die Verpflichtung zum ernsthaften Studieren dem Stipendiaten/ der Stipendiatin verdeutlicht werden.

Aus dem Formular ist folgender Text zu entnehmen:

"Mir ist bekannt, daß die Bw. Stiftung Stipendien unter der Voraussetzung gewährt, dass sich die Stipendiaten verpflichten, die Zuwendungen zwischen dem 35. und 45. Lebensjahr zurückzuzahlen, soweit ihnen dies finanziell zumutbar ist und ihre wirtschaftlichen Lebensverhältnisse es zu diesem Zeitpunkt erlauben werden, damit anderen in gleicher Weise geholfen werden kann."

Weiters führt der Obmann des Kuratoriums wörtlich aus:

"Die Stipendien dienen als Unterstützung einerseits zum Studium an inländischen Fach- und Hochschulen und andererseits zur Teilfinanzierung von Post-Graduate-Studien an auswärtigen, sehr kostspieligen Ausbildungsstätten (pro Jahr bis zu S 300.000,-). Die Förderung gerade dieser Zusatzausbildungen soll mithelfen, dass dem Geistes- und Wirtschaftsleben unseres Landes Fachkräfte mit international anerkannter Topausbildung ausreichend zur Verfügung stehen."

Das Kuratorium sei, soweit es sich innerhalb der Satzung bzw. Geschäftsordnung bewege, autonom in derartigen Zielsetzungen der Stipendienvergabe, jedoch zur dauernden Information an die Stiftungsbehörde (Amt der Stmk. Landesregierung) verpflichtet. Außerdem werde festgehalten, dass die im Streitzeitraum als Stipendiaten/-innen (mit dem Namen H.) angeführten fünf Nachkommen der Stiftungsgründer Neffen und Nichten zweiten Grades des Obmannes sind, die mit ihren Eltern nach Vertreibung und Vermögensverlust 1945 zum Teil ins Ausland abwanderten.

In einem weiteren Vorhalt (2) vom 29. September 2003 wurden zur Feststellung der Erfüllung des Stiftungszweckes, wonach strebsamen österreichischen Staatsbürgern christlichen Bekenntnisses, denen ausreichende Mittel zur Hoch- und Fachschul- bzw. Weiter- und Zusatzausbildung (post-graduate) fehlen, die entsprechende Ausbildung durch Gewährung von Zuwendungen (Stipendien) ermöglicht wurden, **zu den im Prüfungszeitraum im Sinne der Stiftungssatzung gewährten Stipendien** folgende Unterlagen in Kopie angefordert: Ansuchen, Staatsbürgerschaftsnachweise, Nachweise über das Familieneinkommen, Familiengröße, Nachweis des Einkommens des Stipendienwerbers, religiösen Bekenntnisses, Nachweis des Studienerfolgs.

In einem internen Bericht vom 24. Februar 2004 hielt der Teamleiter fest, dass in Reaktion auf den Vorhalt vom 29. September 2003, dem eine Besprechung mit der Vertreterin vorausging, in der 17 Aktenvermerke über Stipendienvergaben übergeben wurden, dieser trotz Urgenz nicht vollständig beantwortet wurde, sondern lediglich eine mündliche Vorsprache eines Kuratoriumsmitglieds bei der Amtsleitung erfolgte.

Mit Vorhalt (3) vom 6. April 2004 verwies der Teamleiter des Prüfers auf seinen Vorhalt vom 29. September 2003 und wiederholte sein Ersuchen um Auskunft zu den im Prüfungszeitraum gewährten Stipendien binnen Monatsfrist.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 11. Mai 2004 wurden beim Finanzamt laut eigener Textierung der steuerlichen Vertretung "für die Jahre 1999 bis 2001 Unterlagen ausgewählter Stipendienwerber wie in Punkt 2 a) bis f) erbeten" in Abschrift eingereicht.

Im Vorhalt (4) vom 14. Februar 2005 hielt der Prüfer fest, dem Ersuchen vom 6. April 2004 sei mit Vorhaltsbeantwortung vom 11. Mai 2004 nur teilweise Folge geleistet worden. Der Zweck der Stiftung sei durch die tatsächliche Geschäftsführung nicht erreicht worden, weshalb beabsichtigt sei, die Stiftungserträge zur Körperschaftsteuer zu veranlagern. Als Beilage wurden eine Datenübersicht über die eingereichten Unterlagen und deren Detaillierung nach Aktenvermerk der Stiftung, Namen, Geburtstag, Nationalität, Eltern, Einkünfte der Eltern, ausbezahltes Stipendium sowie eine Auflistung sämtlicher Studenten, wobei diejenigen, für die Unterlagen eingereicht, mit Fettdruck hervorgehoben wurden, übersandt.

In Reaktion auf diesen Vorhalt erfolgte seitens der Bw. eine Vorsprache des Kurators mit der steuerlichen Vertreterin bei der Amtsleitung, bei der nach einem diesbezüglichen Aktenvermerk der Amtsleitung vom 18. März 2004 (? wohl 2005), nicht die Daten aller Stipendiaten ("auszugsweise") vorgelegt werden müssten und hinsichtlich der bereits bekannt gegebenen Stipendienwerber Ergänzungen hinsichtlich des Familieneinkommens zu erfolgen hätten. Ebenso wurde auf die Vorlage von Überschussrechnungen verzichtet und mit den angebotenen "Cash-Rechnungen (?)" das Auslangen gefunden. Die Ergänzungen sollten bei der Fachvorständin eingereicht werden.

Mit einem an diese gerichteten Schriftsatz vom 8. Juni 2005 reichte die steuerliche Vertreterin die in der Besprechung vom 18. März 2005 vereinbarte Cash-flow-Rechnung ein und führte ergänzend aus, es bedingt durch umfangreiche Adaptierungsarbeiten an den Mietobjekten sei es erst ab 1987 möglich gewesen, entsprechende Erträge aus dem Stiftungsvermögen zu erwirtschaften. Weiters wurden für die Streitjahre die vom Finanzamt erstellten Datenübersichtsblätter ergänzt und zum Teil nochmals vorgelegt.

Im Ergebnis wurde im Betriebsprüfungsbericht die Feststellung getroffen, dass die bisher nur zur Umsatzsteuer erfasste Körperschaft mit ihren Vermietungserträgen auch der Körperschaftsteuer unterliege. In Textziffer 3 des Berichtes über das Prüfungsergebnis führte

der Prüfer aus, ein belegmäßiger Nachweis zur Erfüllung des Stiftungszweckes sei nur für sechs namentlich genannte Studenten erbracht worden, obwohl weitere 62 Stipendien vergeben worden seien. Da dieser Nachweis über die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des Stiftungszweckes nicht erbracht wurde, sei die abgabenrechtliche Begünstigung der Befreiung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von der Körperschaftsteuer zu versagen.

In ihrer **Berufung** macht die Bw. die Verletzung des Parteiengleichs deshalb geltend, weil keine Schlussbesprechung stattfand, wobei sie jedoch nicht näher ausführte, welche Anträge und Ausführungen sie erstattet hätte.

Zum Vorwurf der unvollständigen Nachweisführung der Stipendiaten durch das Finanzamt führte sie aus, es sei unerfindlich, weshalb im Betriebsprüfungsbericht nur 6 Stipendiaten genannt wurden, obwohl sie mit der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Mai 2004 für 1999 fünf, für 2000 fünf und für 2001 sieben Stipendienwerber nachgewiesen habe.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 14. Februar 2005 wurde eine Auswertung der vorgelegten Belege durch die Betriebsprüfung sowie die Schlussfolgerung des Nichterreichens des satzungsgemäßen Zwecks der Stiftung durch die tatsächliche Geschäftsführung zur Kenntnis gebracht. Da diese Auswertung die vorgelegten Unterlagen nur lückenhaft berücksichtigt habe, wurden diese nochmals am 8. Juni 2005 vorgelegt, wobei im Sinne der Vereinbarung im Zuge einer Besprechung vom 18. März 2005 beim Finanzamt Graz-Stadt mit der Wirtschaftsraumleiterin (Amtsvorständin), der Fachvorständin, einem Kurator und der einschreitenden Vertreterin vereinbart wurde, dass nur die bereits im Mai 2004 (von der Bw.) ausgewählten Stipendiaten berücksichtigt werden müssten.

Was die Rüge des BP-Berichtes, der Aufforderung des Finanzamtes Überschussrechnungen der Streitjahre vorzulegen, nicht nachgekommen zu sein, anlangte, verwies sie auf die vorhin erwähnte Besprechung mit den ranghöchsten Vertreterinnen der Amtsleitung, wonach von der Vorlage derartiger Unterlagen ausdrücklich Abstand genommen und dafür eine Cash-Rechnung über den Zeitraum von fünf Jahren erbeten wurde. Im Vertrauen auf diese Aussage seien keine Überschussrechnungen erstellt worden, wobei bei Eintritt der Bw. in die Abgabepflicht die Absetzung für Abnutzung anhand eines Gutachtens zu ermitteln sei. Bei genauer Formulierung hinsichtlich angeforderter Unterlagen könnten diese unter Berücksichtigung des mit ihrer Beibringung zusammenhängenden Zeitaufwandes offen gelegt werden.

Mit **Berufungsvorentscheidung** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Verletzung von Verfahrensvorschriften aus dem Entfall der Schlussbesprechung wurde als nicht so wesentlich erachtet, dass die angefochtenen Bescheide mit Nichtigkeitssanktion bedroht wären, zumal entsprechend dem Aktenvermerk des Prüfers eine wenn auch erfolglose Terminvereinbarung mit der einschreitenden Parteienvertretung versucht worden war.

Hinsichtlich der Gemeinnützigkeit führte das Finanzamt aus, diese müsse von der Körperschaft sowohl nach ihrer Rechtsgrundlage als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden (§ 34 BAO).

Aus den im Detail aufgelisteten Förderungen entsprechend den Berichten zu den Jahresabschlüssen falle auf, sämtliche zur Verfügung stehenden Mittel würden zum Zwecke der Aus- und Fortbildung im Sinne der Ziffer IV Abs. 1 zweiter UAbs. der Satzung vergeben und weiters, dass der Personenkreis der Geförderten außerordentlich eng gezogen sei; weil es sich konkret bei den Geförderten, soweit dies von einer Abgabenbehörde dem Namen nach und ohne weitere Aufklärung beurteilt werden kann, praktisch ausnahmslos um Nachkommen alter Adelsfamilien handle. Damit liege die Förderung auch in der Linie des ursprünglichen Stiftbriefes. Es werde daher - möglicherweise im Gegensatz zur Betriebsprüfung - nicht bezweifelt, dass die Gemeinnützigkeit im Sinne des Bundesgesetzes über Stiftungen und Fonds, BGBl Nr. 11/1975, gegeben sei. § 2 dieses Gesetzes fingiere nämlich den Stiftungszweck auch dann noch als gemeinnützig, wenn durch die Tätigkeit der Stiftung nur ein bestimmter Personenkreis gefördert werde.

Anderes gelte jedoch für steuerliche Zwecke. Der Ausdruck "Allgemeinheit" finde in § 36 Abs. 1 BAO eine negativ gefasste und im Ergebnis restriktive Umschreibung: *"Ein Personenkreis ist nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung in 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."* Das von § 36 BAO beispielhaft umschriebene "engere Band" sei aus dem Stiftungszweck des 19. Jahrhunderts noch deutlich erkennbar. Indem der geförderte Personenkreis später auf "strebsame österreichische Staatsbürger christlichen Bekenntnisses" mit unzureichenden Eigenmitteln erweitert wurde, bleibt im Ergebnis zunächst offen, ob das Erfordernis der "Allgemeinheit" erfüllt ist. Dies wäre der Fall, wenn die Bw. tatsächlich eine Studienförderung uneingeschränkt an sämtliche Personen zu erteilen im Stande wäre, die die gewählte Definition erfüllen. Dadurch aber, dass nach Maßgabe der verfügbaren Mittel nur sehr Wenige in den Genuss der Förderung kommen können, und somit erst eine Auswahl aus dem Kreis der potenziell Begünstigten statt finden müsse, komme auch dem Auswahlverfahren entscheidende Bedeutung zu. Diese Forderung sei vor allem deshalb zu erheben, weil ausschließlich materielle Belange gefördert werden.

Gemessen am zeitgemäßen Begriff der "Allgemeinheit" und an der Intention des § 36 BAO könne das Finanzamt nun nicht finden, dass sich die Auswahl an Grundsätzen der Gemeinnützigkeit orientiere. Wohl mag die finanzielle Unterstützung von Familien, die nach 1918 beträchtliches Vermögen verloren haben, durchaus als achtenswertes Ziel und wünschenswert erscheinen, dennoch werde dadurch nicht das "Gemeinwohl" nach dem Verständnis des Abgabenrechts gefördert. Im Ergebnis erkenne dies auch das Kuratorium der Stiftung, wenn im Aktenvermerk vom 31. August 2003 ausgeführt werde: *"Die Förderung gerade dieser Zusatzausbildung (Anm.: gemeint sind vor allem "post graduate Studien") solle mithelfen, dass dem Geistes- und Wirtschaftsleben unseres Landes Fachkräfte mit international anerkannter Topausbildung ausreichend zur Verfügung stehen."* Wäre diese (ideelle) Aufgabe Gegenstand der Stiftung und erfolgte die Auswahl der Kandidaten ausschließlich nach sachlichen (und nicht persönlichen) Kalkülen, wären die gesetzlichen Erfordernisse erfüllt. Ganz im Gegensatz dazu stelle jedoch die Stiftung - und das schon nach ihrer Satzung - die materiellen Zwecke in den Vordergrund und begünstige in ihrer Geschäftsführung nach persönlichen Merkmalen definierte Perso-

nenkreise. Damit trete der (unbestrittene) Vorteil für das Gemeinwesen völlig in den Hintergrund; er werde zum Nebenprodukt des persönlichen Vorteils einzelner Staatsbürger. Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit der gemeinnützigen Zweckverfolgung gehen solcherart verloren.

Bei ergänzender Prüfung, ob die vorliegende Stiftung eventuell mildtätige Zwecke verfolge, wofür die Förderung der Allgemeinheit nicht erforderlich wäre, komme es auf die völlige Selbstlosigkeit (VwGH 3. Dezember 1969, 823/69) und auf das Bestehen materieller Notlage beim Geförderten an. Diese beiden Bedingungen seien jedoch ebenfalls nicht erfüllt, weil Förderer und Geförderte dem selben kleinen Kreis angehören und die fehlenden Mittel für ein Ergänzungsstudium für sich allein noch keine Notlage bedingen.

Sind aber die Voraussetzungen nach den §§ 34 bis 47 BAO nicht gegeben, so unterliege die Stiftung mit ihren Einkünften der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Die Einkünfte setzten sich im Berufszeitraum aus jenen Erträgen zusammen, die aus der Bewirtschaftung des (noch) vorhandenen Stiftungsvermögens erzielt werden. Unbestritten handle es sich dabei um die Mieteinkünfte aus den Objekten Graz und Wien.

Was die Vorlage von Aufzeichnungen, die der Ermittlung von Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen dienen, anlange, liege dies ausnahmslos und uneingeschränkt in der Verpflichtung der Abgabepflichtigen. Es komme nicht darauf an, dass derartige Dokumente vom Finanzamt eingefordert werden. Da dies nicht geschehen sei, müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass entweder keine weiteren Angaben gemacht werden können (§ 184 Abs. 2 BAO) oder überhaupt der Wille zu einer entsprechenden Äußerung fehle (§ 184 Abs. 3 BAO), weshalb die gesetzliche Verpflichtung zur Schätzung bestehe.

Gegen diese Entscheidung wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt. Weiters wurde in eventu der Antrag gestellt, Vermietungsüberschüsse anhand der beigebrachten Überschussrechnungen nach Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung von 2% entsprechend den angeschlossenen Gutachten zu ermitteln.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht führte die Bw. aus, ihre Vertreterin sei deshalb für den Prüfer zur Vereinbarung eines Termins für eine Schlussbesprechung nicht erreichbar gewesen, weil sie durch eine andere Schlussbesprechung verhindert und eine Terminvereinbarung innerhalb von 24 Stunden möglich gewesen sei. Ferner verwies sie darauf, im Prüfungsverfahren sei das Parteiengehör nicht gewährt worden, weil der Behörde sämtliche Unterlagen der Stipendiaten jederzeit zur Einsicht zur Verfügung gestanden seien. Das erforderliche Ausmaß der in Kopie zu übermittelnden Unterlagen sei mit der Amtsleitung abgeklärt worden. Ebenso wurde der Auftrag zur Vorlage der Überschussrechnungen in die Beibringung von Cash-Rechnungen abgeändert. Jede weitergehende Vorlage von Unterlagen hätte von Seiten der Behörde konkret angefordert werden müssen. Aus der (bloßen) Nichterhebung von nicht für erforderlich angesehenen Unterlagen dürfe nicht auf das Vorliegen von Tatsachen geschlossen werden, welche die Gemeinnützigkeit in Frage stellen. Weshalb die Behörde in ihren Ausführungen betreffend der Allgemeinheit des zu fördernden Personenkreises Bedenken anklagen lässt, weil bedingt durch die Begrenztheit der Mittel dem Auswahlverfahren eine besondere Bedeutung zukäme, insbesondere weshalb mit der Gewährung materieller Mittel an Stipendiaten kein ideeller Zweck verfolgt wäre, sei unerfindlich, solle gerade durch diese Unterstützung die fachliche Spezialausbildung gefördert werden, um der Volkswirtschaft des Staates speziell ausgebildete Fachkräfte zur Verfügung zu stellen. Dass nach der Tätigkeit der tatsächlichen Geschäftsführung eine Begünstigung von "Nachkommen alter Adelsfamilien" ein relevantes Kriterium bei der Stipendienvergabe gewesen sei, wird in Abrede gestellt, zumal auch kein konkreter Prozentsatz angegeben wurde. Mit hoher Wahrscheinlichkeit könne davon ausgegangen werden, dass auszuscheiden sei, dass der überwiegende Teil der geförderten Studenten zu den Nachkommen alter Adelsfamilien gehöre. Die Bw. biete zum Nachweis, dass die Auswahl der Stipendiaten nach sachlichen, im allgemeinen Interesse liegenden und nicht nach persönlichen Kriterien erfolgte, ausdrücklich die Aussage sämtlicher Kuratoriumsmitglieder und der mit der Bearbeitung und Organisation der Stipendien befassten Sachbearbeiterin als Zeugen (Auskunftspersonen), an. Zu diesem Zweck wurden vier schriftliche Erklärungen beigegeben, in denen die Prozessbehauptungen im Wesentlichen unterstützt werden. Der Obmann führte hier unter anderem aus, die Stipendienanträge seien nach Einlangen umgehend bearbeitet, fehlende Unterlagen angefordert und in Form eines Aktenvermerkes den anderen Kuratoren zur Überprüfung und Genehmigung zugeleitet worden. Nicht gewährt wurden Stipendien ausschließlich wegen zu hohem Einkommens der Eltern oder wenn Unterlagen trotz Aufforderung nicht nachgereicht wurden, sowie bei Erschöpfung der Mittel der Stiftung, insbesondere in Jahren mit hohem Instandsetzungsbedarf der (vermieteten) Wohnungen. Ähnlich lautete die schriftliche Äußerung des Kurators, wonach ausdrücklich festgehalten werde, die Vergabe der Stipendien sei niemals nach der Zugehörigkeit zu gesellschaftlichen Gruppen, Berufsgruppen oder der Herkunft, sondern ausschließlich nach sachlichen, im allgemeinen Interesse liegenden Kriterien und nicht nach persönlichen Gesichtspunkten erfolgt. Die Aktenvermerke seien genau geprüft und zusätzliche Unterlagen und Informationen veranlasst worden. Ebenso versicherte der Obmannstellvertreter der Bw., die Studentenförderungen seien ausschließlich nach sachlichen im allgemeinen Interesse liegenden und nicht nach persönlichen Kriterien (Gesellschafts- oder Personengruppe) entschieden worden. Die Sekretärin der Bw. erklärte zu ihrer Tätigkeit, sie habe für die Bw. die Stipendienanträge kanzleimäßig bearbeitet und die Aktenvermerke für das Kuratorium konzipiert. Diese seien nach Einlangen umgehend bearbeitet und erledigt worden, wobei in keinem einzigen Fall Ansuchen nach Gesellschafts-, Berufsgruppen, Herkunft oder Zugehörigkeit zu ehemals adeligen oder nicht adeligen Familien unterschieden, anders behandelt oder abgewiesen wurden.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. April 2008 wurde die Bw. ersucht, die restlichen Aktenvermerke über die Stipendienvergaben und die abschlägig beschiedenen Anträge, sowie Nachweise über die Einforderung und Vereinnahmung von Rückzahlungsbeträgen gewährter Stipendien vorzulegen. Weiters wurde Auskunft darüber verlangt, wie die Studenten über die Möglichkeit einer Beihilfengewährung durch die Bw., zumal einige aus dem Ausland stammten, erfuhren. Ergänzend wurde um Vorlage der Vergaberichtlinien, Rückzahlungsmodalitäten, eventuelle Berücksichtigung staatlicher Studienförderungen und der Geschäftsordnung des Kuratoriums ersucht.

In einem weiteren Vorhalt vom 23. April 2008 wurde seitens des UFS darauf hingewiesen, die Mietobjekte in Graz seien laut vorgelegter Bewertungsexpertise bereits im Jahr 1852 errichtet worden. Was das Gebäude in Wien betreffe, wurde dieses im Jahr 1986 zu einem Gesamtkaufpreis von S 6.350.000,50 erworben, wobei von einem Bodenanteil von 32,69% auszugehen sei. Da die Gebäude seit ihrem Erwerb bzw. der Einbringung in das Stiftungsvermögen 1870 der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienten, könne von einer erstmaligen Nutzung zur Einkunftserzielung nicht erst im Jahr 1999 ausgegangen werden. Im Hinblick auf die bereits zurückgelegte Nutzungsdauer der Gebäude in Graz erscheine unter Hinweis auf ein Erkenntnis des VwGH auch keine Abschreibung vom Einheitswert mehr zulässig. Abgesehen davon müsste allenfalls auf historische Einheitswerte zum 1. Jänner 1963 zurückgegriffen werden. Der Dachgeschoßausbau könne im Wege der Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2008 führte die Bw. wiederholend aus, bei der ordnungsmäßig abgehaltenen Schlussbesprechung und der ausreichenden Wahrung des Parteigehörs sowie der amtswegigen Ermittlungspflicht, hätte es ein die Gemeinnützigkeit nicht in Frage stellendes Bescheidergebnis ergeben, weil bei dieser Einsichtnahme die Behörde sich ein umfassendes Bild über sämtliche im Prüfungszeitraum vergebene Stipendien hätte machen können, wonach sie zu der Erkenntnis gekommen wäre, dass diese nach sachlichen, im allgemeinen Interesse liegenden und nicht nach persönlichen Kriterien einer bestimmten Familienzugehörigkeit vergeben wurden. Ebenfalls hätte die Behörde durch die Einsichtnahme in die vollständigen Stipendienunterlagen die auf Grund des damals unvollständigen Sachverhaltsbildes getroffene Schlussfolgerung einer nicht dem Allgemeinheitskriterium genügenden tatsächlichen Geschäftsführung nicht treffen dürfen. Weiters seien bei einer ausschließlich nach sachlichen (und nicht nach persönlichen) Kriterien getroffenen Auswahl der förderungswürdigen Kandidaten - selbst nach Ansicht des Finanzamtes - die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit "eindeutig" erfüllt.

Zur Entstehungsgeschichte der Stipendienvergabe führte sie aus, die Geschäftsführung der Stiftung sei erstmalig nach 1945 mit 1. November 1977 auf das Kuratorium von der Stiftungsbehörde übertragen worden, wobei in 10-jähriger Aufbauarbeit durch die Sanierung der Mietobjekte wieder hinreichende Erträge zur Erfüllung des Stiftungszwecks erwirtschaftet werden konnten. Seither seien bis Ende 2007 an 210 Studierende insgesamt 2.126.000,00 € an Stipendien gewährt worden, wobei über 50% der Stipendien an im Ausland studierende österreichische Staatsbürger vergeben wurden und viele der Geförderten bereits heute sehr erfolgreich im Berufsleben stehen. Die gelegentliche Stipendienvergabe an weit entfernt verwandte Familienmitglieder eines Kuratoriumsmitglieds sei nicht zu beanstanden, zumal das Kuratorium selbst eine dahingehende Satzungsänderung im Protokoll Nr. 33 vom 3. Jänner 1997 beantragte, die nähere Verwandte vom Beihilfenbezug ausschloss.

Weiters kann die Zahl der Geförderten im Vergleich zur Anzahl der in Österreich Studierenden insgesamt infolge der begrenzten Mittel der Bw. nur sehr klein bleiben. Die Gemeinnützigkeit einer Tätigkeit könne aber nicht allein quantitativ an der Zahl der geförderten Personen gemessen werden, sondern nur an der Art der verfolgten Interessen. Aus diesem Grund ist es der Bw. nicht möglich, ihr Stipendienangebot an allen österreichischen Hochschulen kundzutun, weshalb der Begriff der Allgemeinheit nicht mit der gesamten österreichischen Bevölkerung gleichzusetzen ist. Es genüge jedenfalls, wenn es sich um einen repräsentativen Ausschnitt der Allgemeinheit handle.

Der Allgemeinheit werde durch die Tätigkeit der Bw. durch ein schnelleres Studium, weil durch den Wegfall der Notwendigkeit eines Zuverdienstes die Studienzeit kürzer und indem der Entschluss zum Studium durch das Stipendium gefördert und ermöglicht werde, ein beträchtlicher Nutzen verschafft. Weiters habe die Bw. von Beginn an mit ihren Mitteln jungen Studierenden fachliche Spezialausbildungen im Ausland ermöglicht, damit diese in weiterer Folge der österreichischen Volkswirtschaft und somit der Allgemeinheit diese Kenntnisse zur Verfügung stellen können, eine Möglichkeit, die bisher nur im Rahmen des Erasmusstudiums innerhalb der EU und nunmehr als Mobilitätsstudium angeboten werde.

Was die entsprechende Kundmachung der Studienförderung anlangt, führte die Bw. aus, erstmals mit einem Stipendiaten im Jahr 1988 begonnen zu haben. Im Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 konnten jeweils zehn Neustipendien pro Jahr vergeben werden. Trotz zahlreicher, sich hieraus ergebender, vorliegender Stipendienwünsche sei durch Aushänge an Grazer Hochschulen und einzelnen ausdrücklich namentlich genannten Instituten auf die Stipendienmöglichkeit aufmerksam gemacht worden. Das Kuratorium sei überzeugt, dass Stipendien zur (Teil-) Finanzierung von Ausbildungen an hochwertigen ausländischen Ausbildungsstätten dem "Gemeinwohl" durch Ausbildung hochqualifizierter Fachkräfte am effektivsten dienen. Die Einschaltung in der Wiener Zeitung, einem Österreich weiten Medium, sei ab dem Jahr 2006 erfolgt, als nach Einschätzung des Kuratoriums die Anzahl der zu vergebenden Neustipendien dies sinnvoll machte.

Die einzelnen Aktenvermerke über die bisher noch nicht vorgelegten Stipendiengewährungen wurden angeschlossen und darauf hingewiesen, dass offizielle Vermögensnachweise nach dem Entfall der Vermögensteuer nicht erbracht werden konnten. Weiters wurde eine Liste der abgelehnten Anträge beigebracht.

Zu den aufgeworfenen Fragen der steuerlichen Überschussermittlung insbesondere der Absetzung für Abnutzung gestand die Bw. zu, die Gebäude in Graz schon länger als 66,67 Jahre in ihrem Eigentum zu haben, was jedoch am einheitlichen Abschreibungsprozentsatz von 1,5% nichts ändere, wenn das vermietete Gebäude in Summe bereits die Gesamtnutzungsdauer erreicht hätte und verwies auf das VwGH- Erkenntnis 18. Juli 2001, 98/13/0003. Weiters sei es nach der Verwaltungspraxis üblich, bei Gebäuden, die vor dem Jahre 1915 errichtet worden seien, von einem Abschreibungssatz von 2% auszugehen (EStR 2000, Rz 6444). Dieser Abschreibungssatz entspreche auch den tatsächlichen Umständen, da Bauzustand und die Qualität der Bauausführung die Festlegung einer über 50 Jahre liegenden (Rest-) Nutzungsdauer bereits faktisch ausschließt bzw. als Amts bekannt anzusehen ist.

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass in vier von fünf Objekten umfangreiche Ausbauten und Sanierungen stattgefunden hätten, welche in Form von Fünftel- bzw. Zehntelabsetzungen zu berücksichtigen wären.

Entgegen der Rechtsmeinung der Behörde dienten alle Gebäude nicht der Erzielung von rechtserheblichen, d.h. steuerlich relevanten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern dazu, die erforderlichen Mittel zur Erfüllung des gemeinnützigen Stiftungszwecks beizuschaffen. Es sei in der Satzung sogar vorgesehen, Zuwendungen zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur dann zu gewähren, soweit die Erträge nicht zur Abdeckung von Kosten benötigt würden. Durch die Geltendmachung des Abgabenanspruches nach plötzlicher Versagung der Gemeinnützigkeit sei eine Änderung der Verhältnisse eingetreten. Da die Gebäude bis zu diesem Zeitpunkt nicht als Einkunftsquelle gedient haben und die erzielten Überschüsse für begünstigte Zwecke verwendet wurden, sei gegenständlich erst im Jahr 1999 von einer erstmaligen Nutzung zur Einkunftserzielung ausgegangen worden. Es könne daher wider Treu und Glauben nicht geschlossen werden, dass in rückwirkenden Perioden von einer Einkunftserzielung auszugehen sei. Für die Dauer der Gemeinnützigkeit der Stiftung bestand daher keine Pflicht zur Ermittlung eines Überschusses (bzw. einer Abschreibung) hinsichtlich der bei gemeinnützigen Einrichtungen nicht steuererheblichen Vermietungstätigkeit. Die faktische Vermietungstätigkeit sei auf Grund der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht bis zum allfälligen Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus steuerlich inexistent und entspreche aus ertragsteuerlichen Gesichtspunkten dem Nichtvorliegen einer Vermietung. In rechtlicher Hinsicht vertrete sie die Rechtsmeinung, eventualiter im Jahr 1999 mit der Aufnahme einer steuerlichen Tätigkeit begonnen zu haben und daher eine Aufwertung der Gebäude auf die fiktiven Anschaffungskosten gerechtfertigt sei. Jede andere Auslegung würde auch der Gesetzeskonzeption des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 widersprechen, da diese eindeutig der Einlagenbewertung nachgebildet sei, welche ebenfalls vom Aufwertungskonzept bei erstmalig steuerrelevanten Einkunftsquellen geprägt sei.

In der am 29. Oktober 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Obmanns des Kuratoriums ergänzend ausgeführt, dass das Kuratorium seit über dreißig Jahren uneigennützig tätig war und die Einkünfte der Stiftung vom Jahr 1977 bis zum Jahr 2008 um das 19-fache auf rd. 770.000 Euro gesteigert werden konnten. Die Satzungsänderung der Nichtbegünstigung von Abkömmlingen der Mitglieder des Kuratoriums sei von der Aufsichtsbehörde als unwesentlich mit der Begründung abgelehnt worden, dass dies selbstverständlich im Sinne der Vorschriften des Bundesfonds- und Stiftungsgesetzes sei.

Die ausgewiesene Vertreterin verwies auf die Mangelhaftigkeit des erstinstanzlichen Verfahrens, weil im Rahmen der Sachverhaltsermittlung entscheidungsrelevante Sachverhaltsinformationen bezüglich der Anzahl der Stipendiaten, Art der Vergabe des Stipendiums, Dokumentation der Willensbildung der Stiftungsorgane unerhoben geblieben sind sowie weiters, dass sämtliche Stiftungen infolge begrenzter Fördermittel eine entsprechendes Auswahlverfahren zu treffen hätten, um zu einer sachgerechten Entscheidung zu gelangen. Was die Publizität anbelangt, werde ergänzend auf die Homepage der steiermärkischen Landesregierung verwiesen, wo die Stiftung mit ihrem Stiftungszweck enthalten sei.

Die Stipendien seien von der Bw. als unverzinsliche Studiendarlehen ausgestaltet und es erfolgen auch regelmäßige Rückflüsse. In einigen Fällen konnten die ehemaligen Beihilfenbezieher auch unter Zuhilfenahme eines Rechtsanwaltes nicht mehr ausgeforscht werden oder ihren Rückzahlungsverpflichtungen auf Grund ihrer wirtschaftlichen Lage nicht nachkommen.

Der Obmann führte über Befragen aus, dass häufig telefonische Anfragen vorab erfolgen und in der Folge ein schriftliches Verfahren mit Antrag, Erhebungen der Einkommensverhältnisse, Studienfortgang, etc. abgewickelt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die hier anzuwendenden Gesetzesbestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten wie folgt:

§ 34

Abs. 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.

Abs. 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

Abs. 1: Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Abs. 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.

§ 36

Abs. 1: Ein Personenkreis ist 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.

Abs. 2: Der Umstand, daß die Erträge eines Unternehmens einer Gebietskörperschaft zufließen, bedeutet für sich allein noch keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit.

§ 37

Mildtätig (humanitär, wohltätig) sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

§ 40

Abs. 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.

Abs. 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.

§ 41

Abs. 1: Die Satzung der Körperschaft muß eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.

Abs. 2: Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z. 5 liegt 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 (Abs. 1) so genau bestimmt wird, daß auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

Abs. 3: Wird eine Satzungsbestimmung, die eine Voraussetzung der Abgabenbegünstigung betrifft, nachträglich geändert, ergänzt, eingefügt oder aufgehoben, so hat dies die Körperschaft binnen einem Monat jenem Finanzamt bekanntzugeben, das für die Festsetzung der Umsatzsteuer der Körperschaft zuständig ist oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaft wäre.

§ 42

Die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft muß auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

§ 43

Die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42) müssen, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen."

Bei der Zuerkennung der in den oa. Abgabenvorschriften vorgesehenen Begünstigungen ist vorerst genau zu prüfen, ob die begünstigten Zwecke (gemeinnützige oder mildtätige Zwecke) sowohl nach der Rechtsgrundlage als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung **ausschließlich** und **unmittelbar** gefördert werden.

Gemäß Punkt IV. Abs. 1 der Satzung dient die Stiftung dazu, österreichischen Staatsbürgern christlichen Bekenntnisses, welche sich um den Staat, die Kirche, die Wirtschaft, die Wissenschaft und Kultur oder überhaupt um das öffentliche Wohl besonders verdient gemacht haben, durch Zuwendungen auszuzeichnen oder solchen Personen in unverdienten Notlagen finanziell beizustehen. Weiters solle strebsamen österreichischen Staatsbürgern christlichen Bekenntnisses, denen ausreichende Mittel zur Hoch- und Fachschul- bzw. Weiter- oder Zusatzausbildung (post graduate) fehlen, die entsprechende Ausbildung durch die **Gewährung von Zuwendungen (Stipendien)** ermöglicht werden. Bei mangelndem Studien- Schul- bzw. Ausbildungserfolg seien weitere Zuwendungen ausgeschlossen.

Entsprechend der eigenen Interpretation des Obmanns des Kuratoriums dienten die Stipendien als Unterstützung einerseits zum Studium an inländischen Fach- und Hochschulen und andererseits zur Teilfinanzierung von Post-Graduate-Studien an auswärtigen, sehr kostspieligen Ausbildungsstätten (pro Jahr bis zu 300.000,00 S). Die Förderung gerade dieser Zusatzausbildungen sollte mithelfen, dass dem Geistes- und Wirtschaftsleben des Landes Fachkräfte mit international anerkannter Topausbildung ausreichend zur Verfügung stehen.

Gemäß § 40 Abs. 1 BAO ist die Unmittelbarkeit der Förderung gemeinnütziger Zwecke nur dann gegeben, wenn die Körperschaft diese **selbst** erfüllt oder dies durch Dritte (z.B. Arbeitnehmer) geschieht, sofern deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. Letzteres ist nur dann der Fall, wenn der Dritte in einem Weisungsverhältnis zur Körperschaft steht oder verpflichtet ist, die Rechtsgrundlage der Körperschaft zu befolgen.

Der Begriff der Gemeinnützigkeit des Steuerrechts ist enger als der des allgemeinen Wohls (BFH, BStBl II 1977, 213). Auch die vernünftige privatwirtschaftliche Betätigung dient letztlich dem allgemeinen Wohl, ohne dass sich daraus ein Anspruch auf Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit ableiten lässt, weil diese Betätigung nicht selbstlos erfolgt (vgl. BFH, BStBl II 1977, 213). Die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben kann steuerrechtlich nicht zwangsläufig der Erfüllung gemeinnütziger Zwecke gleichgesetzt werden (vgl. BFH, BStBl 1977, 213), denn umgekehrt wird eine Körperschaft durch die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nicht zu einer öffentlichen Einrichtung, denn die Begriffe "öffentlich" und "Allgemeinheit" sind nicht gleichbedeutend (BFH, BStBl II 1975, 745).

Dem Begriff "Förderung" ist nach seinem sprachlichen Gehalt ein Hinwirken zum Positiven immanent. Er setzt ein eigenes Handeln, ein eigenes Tätigwerden der Körperschaft voraus (BFH, BStBl II 1979, 482, 484; BStBl. II 1989, 391). Dies ist bei bloßer Alimentierung von Studierenden nicht der Fall, zumal diese ihre Studien primär aus Gründen der Erlangung künftiger Selbsterhaltungsfähigkeit bzw. Lebensunterhaltssicherung und nur sekundär aus Gründen des Allgemeinwohls betreiben. In ähnlicher Weise vertritt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20. Oktober 1982, 13/1649/79, 13/1650/79, die Rechtsmeinung, eine Förderung bestimmter Wirtschaftszweige (VwGH 27. Jänner 1998, 97/14/0022, 29. Jänner 1996, 94/16/0196, 0197) diene nur mittelbar der Allgemeinheit. Der Umstand, dass durch die Förderung bestimmter Wirtschaftstreibender auch die Volkswirtschaft gefördert wird, stelle eine bloß mit-

telbare Förderung der Allgemeinheit dar und erfüllt daher nicht die Kriterien steuerlicher Gemeinnützigkeit (VwGH 25. November 1970, 1073/70).

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 8. September 1992, 88/14/0014 betreffend Lehrlingsausbildung und Berufs begleitende Aus- und Fortbildung der in der Bauwirtschaft Tätigen, lässt sich an und für sich ein gemeinnütziger Zweck und nicht eine unmittelbare Förderung der Bauwirtschaft oder des Baugewerbes ableiten, denn die Aus- und Weiterbildung dient in erster Linie dem Personenkreis, der damit lernt, seine Fähigkeiten besser zu nutzen und sich Fertigkeiten anzueignen. Im entschiedenen Erkenntnisfall haben allerdings beim bf. Verein nach dem Inhalt eines bei den Verwaltungsakten befindlichen Prospektes in ca. 5 Jahren mehr als 5.000 Mitarbeiter aus der Bauindustrie und dem Baugewerbe an Aus- und Weiterbildungskursen teilgenommen. Insoweit lag beim Erkenntnisfall auch ein eindeutiges unmittelbares eigenes Tätigwerden der Körperschaft durch Anbieten von Lehrveranstaltungen und nicht eine bloße Zuzahlung oder Alimentierung der Teilnehmer für deren Besuch vor.

Keine unmittelbare Förderung liegt weiters auch dann vor, wenn der Rechtsträger lediglich von anderen Rechtsträgern unmittelbar geförderte, begünstigte Zwecke finanziert, also etwa nur Sportplätze errichtet, aber den Sportbetrieb einem anderen Rechtsträger überlässt (*Baldauf*, in *Baldauf/Renner/Wakounig, Vereine, 9. Auflage, 121*). Daraus ergibt sich interpretativ, dass "Unmittelbarkeit" der Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks nur dann vorliegt, wenn die Körperschaft selbst bestimmte Förderziele verfolgt und sich nicht lediglich auf die Bezuschussung von Ausbildungskosten beschränkt. Daher stellt die Gewährung von Stipendien eine lediglich **mittelbare Förderung der Allgemeinheit** dar.

Ergänzend soll ausgeführt werden, dass nach der allgemeinen Umschreibung des § 35 Abs. 2 erster Satz BAO sind gemeinnützige Förderziele nur solche sind, die der Förderung des Gemeinwohls dienen. Gemeinwohl bedeutet allgemeines Wohl und charakterisiert damit den Gegensatz zur an sich nicht begünstigten Förderung des Einzelwohls bzw. in einer Vereinigung des Wohls der Mitglieder. Ausnahmen könnten allenfalls aus § 36 Abs. 1 BAO für Vereine abgeleitet werden, auch wenn sich die Vereinstätigkeit zwar nur auf seine Mitglieder erstreckt, die Mitgliedschaft allerdings jedermann offen steht ("offene Vereine"). Derartige Überlegungen sind gegenständlich nicht anwendbar, da es sich um keinen körperschaftlichen organisierten Personenverband, sondern um eine Vermögensmasse handelt. Gemäß § 2 Bundes- Stiftungs- und Fondsgesetz, BGBl. Nr. 11/1975 (BStFG) sind Stiftungen durch eine Anordnung des Stifters dauernd gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, deren Erträge der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen; somit sind keine klassischen Rechte und Pflichten aus einer Mitgliedschaft wie etwa bei einem Verein denkbar.

Wenn nun die Bw. betont, die Stipendien seien als (unbesicherte) nicht valorisierte Studiendarlehen mit starker sozialer Komponente ausgestaltet gewesen und sich daher von staatlichen Stipendien unterscheiden, vermag dies die fehlende Unmittelbarkeit gemeinnützigen Handelns nicht zu substituieren. M.a.W. wird eine mittelbare Personenförderung auch dann nicht zu einer unmittelbaren Förderung der Allgemeinheit, wenn der Alimentierungscharakter durch die aufgeschobene Rückzahlung etwas in den Hintergrund tritt. Entsprechend der geschlossenen Fördervereinbarungen sollen die Zuwendungen erst zwischen dem 35 und 45 Lebensjahr mit dem Nominalbetrag bei Vorliegen eines entsprechenden Einkommens (z.T. in Raten) zurückbezahlt werden. In Anlehnung an die Höchstgrenzen staatlicher Förderungen (z.B. 27. Lebensjahr für den Familienbeihilfenbezug) würde diese Rückzahlungsverpflichtung auf acht bis 18 Jahre hinausgeschoben werden. Im Hinblick auf die sich ändernden Geldwertverhältnisse ist daher trotzdem von einer Bezuschussung oder Vorfinanzierung von Ausbildungskosten auszugehen, die einen beachtlichen Wert darstellt, zumal auch Ausbildungen in Fallkonstellationen gefördert werden, die von der staatlichen Studienförderung ausgeschlossen waren.

Die bloße Gewährung von Stipendien allgemeiner Art ist nach Ansicht des erkennenden Senates nicht gemeinnützig. Abgesehen davon tritt sie mit direkten staatlichen Fördermaßnahmen (Direkttransferzahlungen) in Konkurrenz. Aus diesen Wertungen lässt sich kein unmittelbarer Bedarf aus einer zusätzlichen indirekten Förderung über eine Steuerbegünstigung, die gegenständlich von der Bw. angestrebt wird, ableiten. Als Maßstab zur Gewährung von Studienbeihilfen wird die soziale Bedürftigkeit, die Nichtabsolvierung eines Studiums oder einer gleichwertigen Ausbildung und ein günstiger Studienerfolg angesehen (§ 6 Studienförderungsgesetz 1992). Somit weist die staatliche Studienförderung neben der sachlichen Komponente der Förderung bestimmter an genau festgelegten Einrichtungen betriebenen Studien und des günstigen Studienerfolgs auch eine soziale Komponente, die sich vorrangig an der Leistungsfähigkeit des Studierenden und seiner unterhaltsverpflichteten Angehörigen orientiert, auf.

Bei der (unmittelbaren) Förderung (Verfolgung) gemeinnütziger Zwecke ist neben der satzungsmäßigen Förderung dieser Ziele auch auf die tatsächliche Geschäftsführung abzustellen und aus § 35 Abs. 2 BAO abzuleiten, dass eine Förderung der Allgemeinheit nur dann vorliegt, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl nützt.

In seiner Berufungsvorentscheidung hegte das Finanzamt aus dem Rechtsgrund des geförderten Personenkreises "Allgemeinheit" auch indirekt Zweifel am tatsächlichen auf Gemeinnützigkeit gerichteten Handeln der maßgeblichen Stiftungsorgane beim Auswahlverfahren der geförderten Stipendiaten. Es wirft der Bw. vor, einseitig nach unsachlichen Kriterien - vorwiegend Mitglieder ehemaliger altösterreichischer Adelsfamilien - zumindest bevorzugt behandelt zu haben. Es ist zwar richtig - wie die Bw. erkennt - dass das Finanzamt keinen konkreten Prozentsatz für das Zutreffen dieses Kriteriums im Detail genannt hat, allerdings wurde von ihr als Gegendarstellung lediglich die schriftliche Versicherung der Kuratoriumsmitglieder, ausschließlich nach sachlichen Gesichtspunkten vorgegangen zu sein, angeboten. Eine dahingehende Beweisführung, wer von den geförderten Stipendiaten seine Herkunft nun aus der ehemaligen Aristokratie ableitet, ist seitens der Abgabenbehörden mangels Vorliegens entsprechender Verzeichnisse kaum möglich, zumal sämtliche Vorrechte des Adels durch das Gesetz vom 3. April 1919 über die Aufhebung des Adels, der weltlichen Ritter- und Damenorden und gewisser Titel und Würden, StGBI. Nr. 211/1919 aufgehoben wurden und entsprechende öffentliche Verzeichnisse nicht existieren.

Undeutlich bleibt in diesem Zusammenhang allerdings nach wie vor, welche "sachlichen, im allgemeinen Interesse liegenden Kriterien" und welche "genaue Prüfung" bei der Vergabe entscheidend waren. Zu den in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Publikationen, die an verschiedenen Fakultäten und Instituten angeschlagen wurden, ist auszuführen, dass die mit 30. September des jeweiligen Wintersemesters genannte Antragsfrist eher knapp bemessen ist, zumal sie fast mit dem offiziellen Semesterbeginn zusammenfällt. Im Übrigen hat die Bw. erst in der mündlichen Verhandlung weitere Beweismittel vorgelegt. Die relativ vagen Bedingungen an die soziale Komponente der Studierenden können eine auf die Förderung der Allgemeinheit gerichtete Förderungspraxis nicht nachweisen, zumal nicht erkennbar ist, nach welchen Gesichtspunkten sich die Entscheidungsfindung des Kuratoriums orientiert. Die im Vorhalt beigebrachten Beweismittel von Einschaltungen in Zeitungen (Wiener Zeitung 12. August 2006, 21. September 2006, Korrespondenz vom 3. Juli 2005, 11. Juni 2005, sowie 17. Jänner 2004) sind sämtliche nach Prüfungsbeginn gelegen und möglicherweise auf die Erhebungstätigkeit der Abgabenbehörden zurückzuführen.

Aus der von der Bw. nicht nachgewiesenen Publizität konnte sie den Vorwurf des Finanzamtes bei der tatsächlichen Geschäftsführung nach unsachlichen Gesichtspunkten vorgegangen zu sein, nicht hinreichend entkräften, sodass auch aus diesem Grund ein dem Allgemeinwohl dienendes Handeln, das zu einer Steuerfreistellung erwirtschafteten Überschüsse führen könnte, nicht erblickt werden kann.

Auf Grund der undeutlichen und vielfältigen Förderungen von Studien und Berufsausbildungen - von In- und Auslandsstudien und Berufsausbildungen aller Art - können keine hinreichend deutlichen Kriterien abgeleitet werden, aus denen ein Förderungswerber tatsächlich eine reelle Chance auf Förderung erblicken kann, fällt vielmehr in ein nicht mehr im Nachhinein überprüfbares freies Ermessen der handelnden Organe des Kuratoriums, ob eine Ausbildung bzw. ein Antragsteller für förderungswürdig erachtet wird. Auch der von der Bw. erhobene Vorwurf, wonach die Gemeinnützigkeit einer Tätigkeit aber nicht allein quantitativ an der Zahl der geförderten Personen gemessen werden kann, ist letztendlich unberechtigt, da auf Grund der tatsächlichen Förderungspraxis keine Struktur und Schwerpunkte von förderungswürdigen Studien abgeleitet werden kann, obwohl den Stiftungsorganen die Begrenztheit ihrer budgetären Mittel bekannt sein musste.

Eine ergänzend durchgeführte Prüfung, ob die Gewährung von Stipendien unter den Begriff der Mildtätigkeit iSd. § 37 BAO fällt, ergab ernste Zweifel am Vorliegen materieller Hilfsbedürftigkeit, zumal eine solche nur dann vorliegt, wenn Personen infolge ihrer wirtschaftlichen Lage sich in Not befinden, weil sie den notwendigen Lebensunterhalt für sich nicht oder nicht ausreichend aus eigenen Kräften und Mitteln, zu denen sowohl das Einkommen als auch das Vermögen zu zählen sind, bestreiten können (*Ritz, BAO-Kommentar*³, § 37, Anm. 3). Abgesehen davon zählen Studenten grundsätzlich nicht zum Kreis der hilfsbedürftigen Personen (VwGH 14. September 1994, 93/13/0203). Im Übrigen darf man sich nicht der Tatsache verschließen, dass in Österreich durch entsprechende Sozialgesetze und Förderungen materieller Art die soziale Not bekämpft wird.

Gemäß § 140 Abs. 1 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Nach der Rechtsprechung des OGH besteht bei einem abgeschlossenen Studium grundsätzlich Selbsterhaltungsfähigkeit. Nur unter bestimmten Voraussetzungen ist allerdings die Weiterfinanzierung eines Studiums durch den Unterhaltspflichtigen gerechtfertigt. Dazu zählen ein außergewöhnlicher Studienerfolg, der Umstand, dass auf Grund des Doktoratstudiums ein besseres Fortkommen zu erwarten ist und der bisherige Studienfortgang zeitlich überdurchschnittlich war und auch das nunmehrige Studium zielstrebig betrieben wird, sodass ein "maßstabgerechter" Elternteil bei intakten Familienverhältnissen und Zumutbarkeit dieser weiteren Ausbildung für die Eltern mit Rücksicht auf deren Lebensverhältnisse eine Unterhaltsleistung erbringen würde (OGH 24. März 1994, 2 Ob 516/94; 13. März 1996, 3 Ob 2083/96m; 11. Februar 1998, 9 Ob A 240/97b; 11. November 1998, 7 Ob 302/98g). Ein den Lebensverhältnissen der Eltern und den Anlagen und Fähigkeiten des Kindes entsprechendes Studium schiebt den Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit hinaus (*Purtscheller-Salzmann, Unterhaltsbemessung, Rz 54 Punkt 9. mwN*). Die Finanzierung einer über die Selbsterhaltungsfähigkeit hinausgehenden Ausbildung setzt die sichere Erwartung eines damit verbundenen besseren Einkommens (SZ 58/83 ua) und die Zumutbarkeit dieser weiteren Ausbildung für die Eltern mit Rücksicht auf deren Lebensverhältnisse (EvBl 1992/73) voraus (1 Ob 506/93). Bei einem Zweitstudium nach abgeschlossenem Erststudium sind strengere Maßstäbe anzulegen (LGZ Wien EF 68.545); jedenfalls muss eine konkrete Berufsaussicht - nicht nur Hobby - vorliegen (EF 45.662); aber auch die Lebensverhältnisse der Eltern sind zu berücksichtigen (ÖA 1984, 68 = EF XX/2; SZ 70/36 = JB1 1997, 650 = EF 83.763). Daher ist der Unterhaltsverpflichtete nicht verpflichtet, einem Kind nach Beendigung seines Studiums ein Zweitstudium zu finanzieren (LGZ Wien, 7. März 1978, EFSlg. 31.182). Post-graduate-Studien im Ausland gehören idR nicht mehr zur Ausbildung (*Eypeltauer, ÖA 1988, 98*)

Aus den oa. Grundsätzen der Studienförderungspraxis der öffentlichen Hand und der Unterhaltsjudikatur ist abzuleiten, dass zu Lasten der Allgemeinheit auch aus dem Grunde der Beschränktheit öffentlicher Mittel einerseits nur ein zielstrebig betriebenes Berufsausbildungsziel gefördert wird und andererseits Eltern volljährigen Kindern eine Berufsausbildung nur in so weit zu ermöglichen verpflichtet sind, als diese nach ihren Lebensverhältnissen auch finanziell zumutbar erscheint. Eine vorwiegend an persönliche Vorlieben des Studierenden ohne Bezugnahme auf die Leistungsfähigkeit sowohl der öffentlichen Hand als auch der Eltern orientierte Studien- oder Berufsausbildungsförderung kann der Rechtsordnung nicht entnommen werden.

Der erkennenden Senat verschließt sich nicht der Tatsache positiven Wirkens auf die Förderung einer entsprechenden Berufsausbildung zur Erlangung der Selbsterhaltungsfähigkeit. Dessen ungeachtet darf allerdings nicht der Umstand außer Acht gelassen werden, dass die Vergabe von darlehensweisen Lebenshaltungskostenzuschüssen primär künftiger Erwerbstätigkeit nur mittelbar der österreichischen Allgemeinheit (Wirtschaft, Wissenschaft, Kunst, Kultur etc.) zu Gute kommt.

Daher ist in diesem Zusammenhang auch der Grundgedanke steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts zu berücksichtigen, dass die weitgehende Steuerschonung gemeinnütziger Institutionen ihre Ursache in der Übernahme staatlicher Aufgaben hat (*Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Die Besteuerung der Vereine, 8. Auflage, S 40*). Bei der Auslegung von Steuerbegünstigungen ist eine am Gesetzeswortlaut festhaltende und weniger von subjektivem Rechtsempfinden geprägte Auslegung - prima vista - förderungswürdiger Aktivitäten in der dargestellten Form, die allerdings kein eigenständiges aktives Tätigwerden der Körperschaft im Hinblick auf eine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit, lediglich eine Subventionierung an sich privater Neigungen und Talente ist, sowie der durch direkte Transferleistungen (staatliche Studienförderungen) ableitbaren Förderungspraxis getroffenen Wertentscheidung des Gesetzgebers, angebracht.

Somit war die Gemeinnützigkeit nicht gegeben und die erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden als steuerpflichtige Tätigkeit betrachtet. Die ermittelten Einkünfte beruhen weitestgehend auf den im Vorlageantrag beigebrachten Überschussrechnungen unter Berücksichtigung der Fünfzehntel- und Zehntelabsetzungen der Bestandobjekte.

Was die Gebäudeabschreibung anlangt, ist davon auszugehen, dass sämtliche Grazer Liegenschaften bereits seit Errichtung der Gebäude (ca. 1852) bzw. der Gründung der Stiftung dauernd zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen und daher auch unter Bedachtnahme auf das bw. Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung nach einer fünfzigjährigen Nutzungsdauer als voll abgeschlossen betrachtet werden können (idS. VwGH 5. April 1989, 88/13/0217, ÖStZB 1989, 351). Selbst die gesetzliche Vermutung längerer Nutzungsdauer (66,67 Jahre) ändert daran nichts.

Die weiteren bw. Ausführungen, wonach alle Gebäude nicht der Erzielung von rechtserheblichen steuerlich relevanten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern dazu dienen, die erforderlichen Mittel zur Erfüllung des Stiftungszwecks beizuschaffen, ändert an dieser Betrachtungsweise nichts, zumal die Auskehrung von Stiftungserträgen grundsätzlich dem Bereich der Einkommensverwendung zuzurechnen ist und daher bei der Überschussermittlung außer Betracht zu bleiben hat.

Eine von der Bw. ebenfalls ins Treffen geführte Änderung der Verhältnisse durch die Versagung der Gemeinnützigkeit vermag sich der Senat ebenfalls nicht anzuschließen, zumal die Kriterien der Gemeinnützigkeit durch allfällige Geltendmachung des Abgabensanspruches im Sinne der durchzuführenden Abschnittsbesteuerung für jedes Veranlagungsjahr für sich zu beurteilen ist und auf die Beibehaltung allfälliger rechtsirriger Fehlbeurteilungen durch Nichtvorschreibung von Körperschaftsteuer durch die Abgabenbehörde kein wie immer gearteter Rechtsanspruch nach Treu und Glauben abzuleiten ist. Ob einer Körperschaft an die Förderung begünstigter Zwecke geknüpfte abgabenrechtliche Begünstigungen zustehen, ist im jeweiligen Abgabenverfahren zu entscheiden. Vorgelagerte Grundlagenbescheide (etwa des Inhaltes, die Körperschaft sei gemeinnützig) sind nicht zu erlassen (VwGH 2. Juli 1953, 2019/51; Stoll, BAO, 441, VereinRL 2001, Rz. 10).

Ebenso kann der vertretenen Rechtsansicht, wonach die faktische Vermietungstätigkeit der Bw. bis zum Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus' steuerlich inexistent sei, nicht beigetreten werden, sondern es sind vielmehr die Verhältnisse auch einer in der Vergangenheit durchgeführten Besteuerung zu fingieren. Daher ist dem darauf abzielenden steuerlichen Beginn einer Tätigkeit mit der damit verbundenen Aufwertung der Gebäude auf die fiktiven Anschaffungskosten eine Absage zu erteilen, weil von einem unveränderten juristischen Kontinuum einer laufenden sich über ein Jahrhundert ausgeübten Vermietungstätigkeit auszugehen war. Die bloße Geltendmachung des Abgabensanspruches hat nichts mit der Tätigkeit als solcher zu tun und kann daher nicht als Auslöser einer Änderung steuerlicher Verhältnisse in Bezug auf die Bewertung der der Einkünfteerzielung dienenden Wirtschaftsgüter betrachtet werden. Die bw. Annahme läuft im Wesentlichen darauf hinaus, bereits abgeschriebene Gebäude im Zeitpunkt der Geltendmachung des Abgabensanspruches auf die fiktiven Anschaffungskosten aufzuwerten und einer nochmaligen Absetzung für Abnutzung zuzuführen.

Im Übrigen darf in grundsätzlicher Weise darauf hingewiesen werden, dass Vermögen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten zum Privatvermögen - dem entspricht das steuerneutrale Vermögen in Körperschaften - gehört und Aufwendungen zum Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern deshalb steuerlich grundsätzlich unbeachtlich sind (*Doralt, EStG, § 16, Tz. 24, VwGH 27. Februar 1985, 84/13/0188*), außer das Gesetz bestimmt selbst Abweichendes. Aus dem erhellt, dass Absetzungen für Abnutzungen an sich ein Fremdkörper im Bereich der Überschusseinkunftsarten sind, wenngleich dies in der Steuerrechtspraxis leicht übersehen wird und daher eher als Begünstigungsnorm interpretiert werden kann, zumal die Realisierung stiller Reserven aus Veräußerungen steuerneutral bleibt. In diesem Zusammenhang darf auch die Reaktion des Gesetzgebers aus Anlass des Auslaufens der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Bezug auf unentgeltliche Übertragungen gesehen werden, wonach lediglich die Abschreibungsbemessungsgrundlagen des Rechtsvorgängers fortgeführt werden dürfen. Die erläuternden Bemerkungen führen hiezu aus, dass der (wahlweise) Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten in Fällen des unentgeltlichen Erwerbes durch die Möglichkeit der immer wiederkehrenden Aufwertung ungerechtfertigte Steuervorteile verschaffe. Es solle daher ab 2008 die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers (hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und des AfA-Betrages) nach Art einer Buchwertfortführung im betrieblichen Bereich (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988) bis zur Vollabschreibung fortgesetzt werden.

Die alte Rechtslage war u.U. noch mit der Erhebung der Erbschaftsteuer auf vermietete Objekte begründbar, zumal mit dem Steuervorteil erhöhter Abschreibungen allfällige Erbschaftsteuerlasten abgemildert werden konnten. Bezogen auf den gegenständlichen Fall würde von der Bw. quasi künstlich mit dem Tag der Ventilierung des Abgabensanspruches ein einlageähnlicher Vorgang herbeigeführt. Offenbar gehen auch die erläuternden Bemerkungen davon aus, dass sich die Abschreibungsbemessungsgrundlage durch die jährlichen Abschreibungsbeträge erschöpfen kann. Auf Grund unterschiedlicher Besteuerungssubjekte der Körperschafts- und Einkommensteuer wäre im Bereich der Körperschaftsteuersubjekte, insbesondere Stiftungen nach öffentlichen Rechtsvorschriften, die an sich auf unbestimmte Zeit ausgelegt sind, eine Aufwertung nahezu unverständlich, zumal selbst das Einkommensteuerrecht lediglich in besonderen Ausnahmefällen eine solche zuließ.

Was das Gebäude Roßauer Lände anlangt, wurde - wie bereits im Vorhalteverfahren angedeutet - von einem Erwerb der Bw. im Jahr 1986 zu einem Preis von 6.835.000,50 S ausgegangen. Für den nicht abnutzbaren Grund- und Boden wurden entsprechend der im Vorlageantrag beigebrachten Schätzungsexpertise 32,69% ausgeschieden, weshalb unter Ansatz der nach der Verwaltungspraxis für Altgebäude üblichen 2% ein Abschreibungsbetrag von 92.434,00 S ermittelt wurde, der der Höhe nach unbeeinträchtigt blieb.

Graz, am 29. Oktober 2009