

# **Befreiung einer Privatstiftung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 5 Z 6 KStG 1988; Beurteilung der diesbezüglich in den §§ 34 bis 47 BAO geregelten Voraussetzungen (Vorliegen bzw Nichtvorliegen der Gemeinnützigkeit der Privatstiftung).**

**Die Frage, ob eine Körperschaft (Privatstiftung) nach ihrer Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, ist im jeweiligen Besteuerungsverfahren für die jeweilige Abgabe und dem zu beurteilenden Zeitpunkt zu entscheiden. Von einem bestimmten Steuerbescheid geht – gleichgültig, ob die Gemeinnützigkeit und damit die Steuerbegünstigung anerkannt wird oder nicht – keine Bindungswirkung für andere Bescheide desselben Zeitabschnittes oder künftige Abgabeverfahren aus. Einem die Gemeinnützigkeit bejahenden oder verneinenden Bescheid kommt eine solche Wirkung nur für jenen Zeitraum und für jene Steuer zu, die seinem Spruch nach erfasst ist.**

§§ 5 Z 6, 13 Abs 3  
Z 1, 22 Abs 3 KStG  
1988;  
§§ 34, 35, 39, 40, 41,  
42, 43 BAO  
UFS 11.7.2005,  
RV/1806-W/04

## **Entscheidungsgründe**

Die mit Stiftungsurkunde vom 3. Mai 2001 errichtete Bw. ist eine Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes, BGBl.Nr. 694/1993.

Die Präambel der Stiftungsurkunde lautet: „*Tiere, beseelte Wesen, Weggefährten der Menschen, haben Rechte auf Respekt und Schutz vor artfremden Bedingungen und Willkür*“.

Die Bw. erklärte mit Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 keine Einkünfte („Nullerklärung“) und teilte auf einem Beiblatt zur Erläuterung mit, dass sie gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 als eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft beschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sei, sodass sich ihre Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 2 KStG auf diejenigen Einkünfte erstrecke, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben werde. Dies treffe vorliegendenfalls auf vereinnahmte Kapitalerträge im Betrag von € 477,26 zu, hinsichtlich derer Kapitalertragsteuer im Betrag von € 119,32 erhoben worden sei. Gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 gelte die Körperschaftsteuer als durch den erfolgten Steuerabzug abgegolten.

Das Finanzamt nahm die Veranlagung entsprechend den Angaben der Bw. in der Körperschaftsteuererklärung vor und setzte mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheid vom 8. Juni 2004 die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 mit Null fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Veranlagung bis zur Einreichung des steuerlichen Evidenzkontos betreffend Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 innerhalb einer Frist von vier Wochen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolge.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 26. Juni 2004 wandte sich die Bw. gegen die Vorläufigkeit des angefochtenen Bescheides und brachte folgendes vor:

Unter Bedachtnahme auf § 200 BAO habe eine vorläufige Abgabefestsetzung nur dann zu erfolgen, wenn aus den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht und bzw. oder der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss seien. Dies sei nicht der Fall. Wenn das Finanzamt die Vorlage eines Evidenzkontos betreffend Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 fordere, werde übersehen, dass eine derartige Zwischenbesteuerung nach dem klaren Wortlaut dieser Norm bei unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen nicht in Betracht komme, sodass auch diesbezügliche Erläuterungen entbehrlich seien. Auf die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 sowie auf den aktenkundigen Umstand, dass die Bw. gemeinnützig im Sinne der §§ 34 bis 47 BAO sei, werde verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. September 2004 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass der Betrag von € 346,39 als Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 festgesetzt wurde.

In der Begründung wurde mitgeteilt, dass sich die Bw. von der Rechtsgrundlage her nicht als gemeinnützig darstelle, da die Stiftungsurkunde folgende Mängel aufweise:

1. Es fehle eine Aufzählung der Mittel zur Zweckerreichung. Punkt IV der Stiftungsurkunde enthalte die Aufbringung der finanziellen Mittel, welche ideellen Mittel zur Zweckerreichung eingesetzt würden, sei nicht ersichtlich.
2. Es fehle ein Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht.
3. Es fehle eine den Gemeinnützigkeitsbestimmungen der §§ 34 ff BAO entsprechende Auflösungsbestimmung.

Da die aufgezählten Mängel als wesentlich einzustufen seien, könne eine Sanierung der Rechtsgrundlage nur mit zukünftiger Wirkung durchgeführt werden. Überdies sei nachzuweisen, dass tatsächlich eine der Stiftungsurkunde entsprechende gemeinnützige Tätigkeit ausgeübt werde. Dies sei den eingereichten Jahresabschlüssen nicht zu entnehmen. Daher liege keine gemeinnützige Privatstiftung gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 vor. Gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 22 Abs. 3 KStG würden in- und ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten der Zwischenbesteuerung unterliegen. Die

Bemessungsgrundlage in Höhe von € 2.771,09 sei dem Rechenwerk entnommen worden, da kein Evidenzkonto vorgelegt worden sei.

Die Bw. beantragte mit Anbringen vom 18. Oktober 2004 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

Es sei unzutreffend, dass die Stiftungsurkunde verschiedene Mängel aufweise. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.9.2000, 99/16/0033) komme es betreffend die Gestaltung der Rechtsgrundlage eines gemeinnützigen Rechtsträgers im Sinne des § 41 BAO nicht auf die Verwendung bestimmter Worte an, sondern allein darauf, ob aus der Stiftungsurkunde unmittelbar ersichtlich sei, dass tatsächlich begünstigte Zwecke ausschließlich und unmittelbar gefördert werden. Dies sei hier der Fall, wozu im Einzelnen ausgeführt werde:

In Punkt IV der Stiftungsurkunde seien auch die ideellen Mittel zur Zweckerreichung angeführt, nämlich Erarbeitung der Tierrechte auf Respekt und Schutz vor artfremden Bedingungen und Willkür; Förderung dieser Tierrechte durch ethische Forschung; Unterstützung von Einrichtungen zum Schutze der Menschen und Tiere.

Der Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht ergebe sich aus den Punkten IV und V der Stiftungsurkunde dergestalt, dass dort geregelt sei, dass der Stiftungszweck durch die einheitliche Erhaltung, Vermehrung und Absicherung des der Stiftung gewidmeten Vermögens erreicht werden solle und die Stiftung die Mittel zur Erfüllung des Stiftungszweckes aus den Erträgen des Stiftungsvermögens erhalte. Es sei also normiert, dass die Erträge des Stiftungsvermögens zur Erfüllung des Stiftungszweckes zu verwenden seien, wobei diese Verwendung unter der Verantwortung des Stiftungsvorstandes im Sinne des Stiftungszweckes zu erfolgen habe.

In Punkt VI der Stiftungsurkunde seien als Letztbegünstigte der Bw. zwei abgabenrechtlich begünstigte Körperschaften im Sinne der §§ 34 ff BAO angeführt, sodass auch der Bestimmung des § 39 Z 5 iVm § 41 Abs. 1 erster Satz BAO entsprochen werde.

Selbst wenn - entgegen der Rechtsauffassung der Bw. - die Stiftungsurkunde Mängel aufweisen sollte, seien diese unter Bedachtnahme auf Rz 111 Vereinsrichtlinien deshalb rückwirkend sanierbar, weil die Stiftungsurkunde jedenfalls die begünstigte Zielsetzung erkennen lasse und die Geschäftsführung der Stiftung zu keinen tatsächlichen Verstößen gegen die Gemeinnützigkeitsgrundsätze geführt habe. Dies müsse insbesondere deshalb gelten, weil mit dem in Kopie nochmals anliegenden Schriftsatz vom 10. Juli 2001 die Gemeinnützigkeit der Bw. ausdrücklich offen gelegt und das Finanzamt ausdrücklich ersucht worden sei, im Falle einer davon abweichenden Rechtsansicht mit dem damaligen steuerlichen Vertreter der Bw. Kontakt aufzunehmen. Eine derartige Kontaktaufnahme sei freilich nicht erfolgt. Auch sei die Körperschaftsteueranmeldung des ersten Veranlagungsjahres 2001 erklärungsgemäß als "Nullfestsetzung" durchgeführt worden, sodass die Bw. jedenfalls davon ausgehen habe können, dass das Finanzamt seiner Auffassung, wonach eine gemeinnützige Stiftung vorliege, folgen würde. Wenn das Finanzamt nunmehr eine andere Rechtsauffassung vertrete, so verstoße dies gerade angesichts des Schriftsatzes vom 10. Juli 2001 gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, sodass jedenfalls eine rückwirkende Sanierung allenfalls bestehender Mängel der Stiftungsurkunde zulässig sein müsse. Dass die Bw. schließlich nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung eine der Stiftungsurkunde entsprechende gemeinnützige Tätigkeit ausgeübt habe, ergebe sich insbesondere aus dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2002 und dem diesem angeschlossenen Lagebericht. Diesen Urkunden könne entnommen werden, dass die Bw. im Jahre 2002 lediglich im Bereich der Veranlagung des ihr vom Stifter sowie in Form von Förderungen und Spenden zugewendeten Vermögens tätig geworden sei und an Aufwendungen lediglich Rechts- und Beratungskosten sowie geringfügige Spesen des Geldverkehrs angefallen seien. Die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 22 Abs. 2 KStG 1988 werde mit € 2.771,09 außer Streit gestellt.

Allerdings sei darauf hinzuweisen, dass die Bw. - wie dem Jahresabschluss entnommen werden könne - im Jahre 2002 Kapitalertragsteuer im Betrag von € 119,32 entrichtet habe. Sollte die Bw. tatsächlich nicht gemeinnützig sein, so sei diese Kapitalertragsteuer unter Bedachtnahme auf § 94 Z 10 EStG 1988 zu Unrecht entrichtet worden und wäre auf die zu entrichtende Zwischensteuer anzurechnen.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, sind Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 beschränkt steuerpflichtig.

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.

Gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 erstreckt sich bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 die Steuerpflicht auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt unter anderem nicht für Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 des EStG 1988) sowie aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3 des EStG 1988), die den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 des EStG 1988) einer nicht unter § 5 Z 6 fallenden Privatstiftung nachweislich zuzurechnen sind.

Gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sind bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, diverse taxativ aufgezählte Kapitalerträge weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 2 gesondert zu versteuern.

In § 22 Abs. 3 KStG 1988 ist normiert, dass die Körperschaftsteuer für nach § 13 Abs. 3 und 4 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung 12,5 % beträgt.

Der Beantwortung der Frage, ob die von der Bw. im Jahresabschluss für das Jahr 2002 ausgewiesenen Zinserträge in Höhe von € 2.771,09 der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG iVm § 22 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen (wie das Finanzamt befindet), oder ob § 21 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 5 Z 6 KStG 1988 anzuwenden ist (wie die Bw. begehrt), hat eine Beurteilung des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens der Gemeinnützigkeit der Bw. voranzugehen.

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO, BGBl.Nr. 194/1961, sind die Begünstigungen, die bei Betätigungen 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 § 39 BAO liegt ausschließliche Förderung vor, wenn folgende fünf Voraussetzungen zutreffen:

1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.
2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.
3. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.
4. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.
5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.

Gemäß § 40 Abs. 1 BAO liegt unmittelbare Förderung 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.

Gemäß § 41 Abs. 1 BAO muss die Satzung der Körperschaft 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.

Gemäß § 41 Abs. 2 BAO liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 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.

Gemäß § 42 BAO muss die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

Gemäß § 43 BAO müssen die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42), 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.

Da gemäß § 34 Abs. 1 BAO in Abgabenvorschriften vorgesehene Begünstigungen nur dann zustehen, wenn die begünstigten Zwecke, hier die gemeinnützigen Zwecke, sowohl nach der Rechtsgrundlage als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gefördert werden, ist bei der vorzunehmenden Beurteilung des Status der Bw. mit der rechtlichen Würdigung des Inhaltes ihrer Rechtsgrundlage zu beginnen.

Zu dem unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.9.2000, 99/16/0033, erstatten Vorbringen der Bw., dass es betreffend die Gestaltung der Rechtsgrundlage eines gemeinnützigen Rechtsträgers nicht auf die Verwendung bestimmter Worte ankomme, sondern allein darauf, ob aus dem Inhalt unmittelbar ersichtlich sei, dass tatsächlich begünstigte Zwecke ausschließlich und unmittelbar gefördert werden, ist festzustellen, dass das Finanzamt seine Beurteilung des Nichtvorliegens von Gemeinnützigkeit im Falle der Bw. nicht mit der Nichtverwendung des Wortes "gemeinnützig" in der Stiftungsurkunde begründet.

Das Finanzamt hat sich - wie aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen ist - sehr wohl mit dem Inhalt der Stiftungsurkunde auseinandergesetzt und diesbezüglich drei konkrete, einer Einstufung der Bw. als gemeinnützig entgegenstehende, Inhaltsmängel genannt.

Als ein solcher Mangel wurde vom Finanzamt das Fehlen einer Aufzählung der Mittel zur Zweckerreichung angesehen, da in Punkt IV der Stiftungsurkunde zwar eine Aussage über die Aufbringung der finanziellen Mittel enthalten sei, jedoch nicht ersichtlich wäre, welche ideellen Mittel zur Zweckerreichung eingesetzt würden.

In Punkt IV der Stiftungsurkunde ist folgendes festgelegt:

*„Der Zweck der Stiftung ist in der Präambel beschriebenen Tierrechte auf Respekt und Schutz vor artfremden Bedingungen und Willkür zu erarbeiten, durch ethische Forschung zu fördern und durch die Unterstützung von Einrichtungen zum Schutze der Menschen und Tiere zu gewährleisten. Der Stiftungszweck soll erreicht werden durch die einheitliche Erhaltung, Vermehrung und Absicherung des dieser Stiftung gewidmeten Vermögens. Die Stiftung erhält die Mittel zur Erfüllung des Stiftungszweckes aus den Erträgen des Stiftungsvermögens.“*

Aus der in § 41 Abs. 1 BAO getroffenen Anordnung, dass die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben muss, ergibt sich das Erfordernis, dass neben den materiellen auch die ideellen Mittel so genau bezeichnet sein müssen, dass allein auf Grund einer Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen gegeben sind.

Dem Berufungsvorbringen, dass in Punkt IV (erster Satz) der Stiftungsurkunde die ideellen Mittel zur Zweckerreichung enthalten seien, ist insoweit beizupflichten als eine Anführung von ideellen Mitteln zur Zweckerreichung an dieser Stelle gegeben ist.

Die Erarbeitung von Tierrechten auf Respekt und Schutz vor artfremden Bedingungen und Willkür durch ethische Forschung zu fördern kann im Kontext als adäquates ideelles Mittel zur Erreichung des intendierten Zweckes Tierschutz angesehen werden.

Die Formulierung *„und durch die Unterstützung von Einrichtungen zum Schutze der Menschen und Tiere zu gewährleisten“* erweist sich jedoch aus zwei Gründen als begünstigungsschädlich.

Erstens muss auf Grund dieser Textierung vom Fehlen der in § 40 Abs. 1 BAO geforderten Unmittelbarkeit der Förderung gemeinnütziger Zwecke ausgegangen werden, zumal eine Unterstützung von anderen, nicht näher bezeichneten, Einrichtungen auf eine bloß mittelbare Betätigung hinweist.

Zweitens ist auch vom *„Schutze der Menschen“* die Rede, was mit dem in der Präambel der Stiftungsurkunde vorgesehenen Zweck (dem Tierschutz) nicht in Einklang steht und außerdem mangels Konkretisierung, um welche Menschen es sich überhaupt handeln soll, einer Überprüfung auf Vorliegen der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen gar nicht zugänglich ist.

Das vom Finanzamt bemängelte Fehlen eines Ausschlusses der Gewinnerzielungsabsicht stützt sich auf § 39 Z 2 BAO, wonach die Körperschaft keinen Gewinn erstreben darf.

Der Ansicht der Bw., dass sich der Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht aus Punkt IV der Stiftungsurkunde, wonach der Stiftungszweck durch die einheitliche Erhaltung, Vermehrung und Absicherung des der Bw. gewidmeten Vermögens erreicht werden solle und die Stiftung die Mittel zur Erfüllung des Stiftungszweckes aus den Erträgen des Stiftungsvermögens erhalte in Verbindung mit Punkt V der Stiftungsurkunde, wonach die Verwendung der verfügbaren Mittel der Bw. unter der Verantwortung des Stiftungsvorstandes im Sinne des Stiftungszweckes, hinreichend ergebe, kann nicht gefolgt werden.

Nach herrschender Lehre muss der Ausschluss des Gewinnstrebens explizit in der Rechtsgrundlage formuliert sein (z.B. *Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Steuerbefreiungen für Vereine, Kapitalgesellschaften und Stiftungen, 2. Auflage, 79, Linde Verlag, Wien, 2004*).

Daher stellt das Fehlen einer konkreten Aussage, dass kein Gewinnstreben vorliegt, einen wesentlichen Mangel der Rechtsgrundlage der Bw. im Hinblick auf § 41 Abs. 1 BAO iVm § 39 Z 2 BAO dar.

Der vom Finanzamt festgestellte Mangel des Fehlens einer den Gemeinnützigkeitsbestimmungen entsprechenden Auflösungsbestimmung gründet sich auf § 41 Abs. 2 BAO iVm § 39 Z 5 BAO.

Die im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz dazu geäußerte Ansicht der Bw., dass eine ausreichende Auflösungsbestimmung gegeben sei, da in Punkt VI der Stiftungsurkunde als Letztbegünstigte der Bw. zwei im Sinne der §§ 34 ff BAO abgabenrechtlich begünstigte Körperschaften angeführt seien, steht im Widerspruch zur höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Durch § 41 Abs. 2 BAO soll sichergestellt werden, dass das Vermögen der abgabenbegünstigten Körperschaft bei Auflösung oder Aufgabe (Wegfall) ihres Förderungszieles einem der im § 34 BAO begünstigten Zwecke erhalten bleibt. Ausreichend ist auch, wenn das Vermögen einer anderen abgabenbegünstigten Körperschaft zur Erfüllung ihrer abgabenbegünstigten Zwecke vorbehalten wird.

Wird als Nachfolgerechtsträger in der Rechtsgrundlage eine begünstigte Zwecke fördernde Körperschaft genannt, so erfüllt dies allein noch nicht die Anforderung des § 39 Z 5 BAO bzw. des § 41 Abs. 2 BAO; nötig ist vielmehr auch die Anordnung, wonach das Vermögen von diesem Rechtsträger nur für begünstigte Zwecke verwendet werden darf (VwGH 26.6.2001, 97/14/0170).

Die rechtliche Würdigung ergibt somit, dass die Rechtsgrundlage der Bw. nicht den in § 41 Abs. 1 und 2 BAO normierten Anforderungen entspricht und daher die Voraussetzungen für ihre Anerkennung als eine ausschließlich und unmittelbar der Förderung von gemeinnützigen Zwecken im Sinne der §§ 34 ff BAO dienende Privatstiftung nicht gegeben sind.

Da schon die Rechtsgrundlage nicht den Gemeinnützigkeitsvorschriften der BAO entspricht, erübrigt sich nach ständiger Rechtsprechung eine Befassung mit der Frage, ob die tatsächliche Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar auf begünstigte Zwecke ausgerichtet war (VwGH 20.11.1978, 2409/77; 14.9.1994, 93/13/0203; 20.7.1999, 99/13/0078).

Soweit die Bw. die Einräumung einer Möglichkeit zur Sanierung der Mängel in der Stiftungsurkunde vorschlägt, wird auf § 43 BAO verwiesen, wonach die Satzung, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes entsprechen muss (vgl. VwGH 9.8.2001, 98/16/0395).

Gemäß den Vereinsrichtlinien (Rz 111) können allerdings, wie die Bw. anspricht, trotz Satzungsmängeln bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auf Antrag abgabenrechtliche Begünstigungen in gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Sachbescheiden gewährt werden.

Eine Auseinandersetzung mit der Problematik Gesetzeswortlaut und höchstgerichtliche Rechtsprechung versus Vereinsrichtlinien als Rechtsinterpretationen des Bundesministeriums für Finanzen kann in diesem Fall unterbleiben, da von der Bw. bis dato eine Sanierung der Stiftungsurkunde nicht bekannt gegeben wurde.

Bei dem von der Bw. erwähnten, mit 10. Juli 2001 datierten, Anbringen handelt es sich um eine Anzeige gemäß § 120 BAO betreffend die Gründung der Bw. mit einer Darlegung von Gründen, weshalb die Bw. ihrer Ansicht nach der Förderung gemeinnütziger Zwecke diene.

Der letzte Absatz lautet: „Sohin erscheint die Erteilung einer Steuernummer entbehrlich. Für den Fall, dass das dortige Finanzamt eine davon abweichende Rechtsansicht vertreten sollte, wird um - gerne auch telefonische - Kontaktaufnahme ersucht.“

Als primärer Inhalt dieses Anbringens ist die Anzeige der Gründung der Bw. anzusehen. Das Ersuchen der Bw., für den Fall einer abweichenden Beurteilung mit ihr bzw. ihrer steuerlichen Vertretung in Kontakt zu treten kann als Anfrage interpretiert werden, zu welcher vom Finanzamt an sich gemäß den Vereinsrichtlinien (Rz 11) in unverbindlicher Form Stellung zu nehmen gewesen wäre.

Auf eine solche Auskunft besteht ein subjektiver, öffentlich-rechtlicher Anspruch (*Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Steuerbefreiungen für Vereine, Kapitalgesellschaften und Stiftungen, 2. Auflage, 29, Linde Verlag, Wien, 2004).

Wenn die Bw. vorbringt, dass eine Kontaktaufnahme durch das Finanzamt nicht erfolgt wäre, ist dem daher entgegenzuhalten, dass auch ihrerseits in dieser Sache nichts weiter unternommen wurde.

Da es zu keiner Anfragebeantwortung durch das Finanzamt gekommen ist, besteht für die Ableitung eines Vertrauensschutzes keine Grundlage.

Jedenfalls war es bei Erteilung der Steuernummer, spätestens aber bei der am 15. September 2003 erfolgten Aufforderung des Finanzamtes zur Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 (unter Androhung einer Zwangsstrafe von € 1.000,00 bei Nichtbefolgung) für die Bw. erkennbar, dass das Finanzamt ihrer im Anbringen vom 10. Juli 2001 dargelegten Rechtsansicht nicht folgen würde.

Wie die Bw. vorbringt, wurde der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 ohne Abweichung von der Körperschaftsteuererklärung der Bw. in Form einer „Nullfestsetzung“ erlassen.

Dieser offenbar auf einem Versehen des Finanzamtes beruhende Bescheid für das Jahr 2001 konnte keinesfalls, wie die Bw. vermeint, eine bindende Wirkung für das Jahr 2002 entfalten.

Die Frage, ob eine Körperschaft nach ihrer Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, ist im jeweiligen Besteuerungsverfahren für die jeweilige Abgabe und den zu beurteilenden Zeitpunkt zu entscheiden.

Von einem bestimmten Steuerbescheid geht - gleichgültig, ob die Gemeinnützigkeit und damit die Steuerbegünstigung anerkannt wird oder nicht - keine Bindungswirkung für andere Bescheide desselben Zeitabschnittes oder für künftige Abgabenverfahren aus (VwGH 26.6.2000, 95/17/0003).

Einem die Gemeinnützigkeit bejahenden oder verneinenden Bescheid kommt eine solche Wirkung nur für jenen Zeitraum und für jene Steuer zu, die seinem Spruch nach erfasst ist (*Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Steuerbefreiungen für Vereine, Kapitalgesellschaften und Stiftungen, 2. Auflage, 28, Linde Verlag, Wien, 2004).

An der Vornahme einer vorläufigen Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit angefochtenem Bescheid kann keine Rechtswidrigkeit erblickt werden, da der Umfang der Abgabepflicht vom Finanzamt noch nicht zweifelsfrei bestimmt werden konnte.

Entsprechend der oben dargestellten rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes unterliegen die von der Bw. im Jahre 2002 erzielten Zinserträge in Höhe von € 2.771,09 der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 iVm § 22 Abs. 3 KStG 1988.

Da die im Jahre 2002 durch Steuerabzug erhobene Kapitalertragsteuer in Höhe von € 119,32 gemäß § 94 Z 10 EStG 1988 nicht zu erheben gewesen wäre, wird dieser Betrag antragsgemäß bei der Abgabefestsetzung berücksichtigt.

Die Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 erfolgt mit dieser Berufungsentscheidung endgültig, da die zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen vorläufigen Bescheides bestehende Ungewißheit betreffend die Höhe des Betrages der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte beseitigt ist.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.