

Ausnahmen von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht; umfassende Erhebungs-, Dokumentations- und Nachweispflicht der Privatstiftung für die Umstände, die eine Steuerbefreiung begründen sollen.

Ein gemeinnütziger Rechtsträger, der mildtätige Zwecke hinsichtlich der Mitarbeiter eines Konzerns verfolgt, muss bei pauschalen Zuwendungen an Gruppen wie Witwen, Berufs- unfähigkeitspensionisten etc wegen subjektiver Hilfsbedürftigkeit, entsprechend nachweisen, ob die unterstützten Personen auf die gewährte Hilfe tatsächlich angewiesen sind. § 5 Z 6 KStG 1988
UFS 6.7.2004,
RV/0064-W/02

Entscheidungsgründe

Aufgrund einer letztwilligen Verfügung von Frau A wurde mit Bescheid des Amtes der Wiener Landesregierung vom 19. Jänner 1988 die Zulässigkeit der Errichtung der B-Stiftung (nunmehr B - Privatstiftung, im folgenden Bw. genannt) im Sinne des § 4 des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes, BGBl Nr. 11/1975 erklärt. Mit Bescheid vom 14. Juni 1988 wurde die Stiftungssatzung stiftungsbehördlich genehmigt.

Die gegenständlich maßgeblichen Bestimmungen der Stiftungssatzung lauten auszugsweise wie folgt:

§ 1 Name, Sitz, Rechtspersönlichkeit und Wirkungsbereich der Stiftung

Die Stiftung führt den Namen B -Stiftung, sie hat ihren Sitz in Wien, besitzt eigene Rechtspersönlichkeit und ihr Wirkungsbereich erstreckt sich auf ganz Österreich

§ 2 Zweck der Stiftung

1) Der Zweck der Stiftung ist die Unterstützung und Förderung hilfsbedürftiger, inländischer - einschließlich im Ausland vorübergehend beschäftigter - Arbeiter und Angestellten der B&C - Gruppe, wobei der begünstigte Personenkreis gegenwärtige, ehemalige und zukünftige Betriebsangehörige, deren Ehegatten und minderjährige Kinder, in bestimmten Fällen bis zur Erreichung des 30. Lebensjahres, umfaßt.

Die Liste der inländischen und ausländischen Unternehmen der B&C - Gruppe in ihrer derzeitigen Rechtsstruktur, deren Arbeitnehmer zum begünstigten Personenkreis gehören, liegt als Anlage 1. dieser Satzung bei und bildet einen integrierenden Bestandteil derselben.

2) Der mildtätige Zweck soll nah dem Willen der Stifterin A insbesondere durch folgende Maßnahmen erreicht werden.

a) die Gewährung von Kranken-, Genesungs- und Kuraufenthalten auf den gewidmeten Liegenschaften;

b) die Gewährung von Unterstützungen:

bei schwerer oder längerer Erkrankung,

bei Betriebsunfällen,

für vorübergehend oder dauernd arbeitsunfähig gewordene Arbeiter und Angestellte,

zur Förderung der Gesundheit zwecks Wiedererlangung der vollen Arbeitskraft,

Zuschuß zur Alters- und Invaliditätspension an ehemalige Beschäftigte und

Zuschuß zu Witwen- und Waisenpensionen im Fall der Bedürftigkeit;

c) die Gewährung von Ausbildungs- und Fortbildungskosten an hilfsbedürftige Kinder von Betriebsangehörigen, jedoch längstens bis zur Erreichung des 30. Lebensjahres.

3) Unterstützungen im Sinne des § 2 Absatz 3 des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes (BStFG), BGBl 11/1975, und des § 37 der Bundesabgabenordnung (BAO) für mildtätige (humanitäre, wohltätige) Zwecke sind demnach zu leisten:

1. bei materieller Hilfsbedürftigkeit,

die darauf gerichtet ist, Personen zu unterstützen, die infolge ihrer wirtschaftlichen Lage (unverschuldet) in materieller Not sind und einer materiellen Hilfe bedürfen, wobei das Vorliegen der Hilfsbedürftigkeit in Anlehnung an die Legaldefinition der Sozialgesetzgebung (ASVG etc.) sowie der Fürsorgegesetzgebung (Richtlinien) festgestellt werden soll, oder

2. bei körperlicher, geistiger oder seelischer Hilfsbedürftigkeit (persönliche Hilfsbedürftigkeit), Personen, die aufgrund einer körperlichen, geistigen oder seelischen Verfassung auf fremde Hilfe angewiesen sind.

Das Förderziel besteht darin, die Hilfsbedürftigkeit zu lindern oder zu beseitigen.

4) den Organen der Stiftung ist es untersagt, ihre Tätigkeit zur Erreichung des Stiftungszweckes mit Gewinnerzielungsabsicht durchzuführen; somit ist eine Erfolgs- und/oder Vermögensbeteiligung ausgeschlossen.

Die Stiftungsorgane sind zur sparsamen Verwaltung des Vermögens verpflichtet. Zweckfremde Verwaltungsausgaben sind untersagt.

5) Die Stiftungsorgane haben bei ihrer Tätigkeit ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke zu dienen (§ 34 Absatz 1 BAO)

§ 3 Vermögen der Stiftung

.....S 71.854.160,60

§ 4 Wege zur Erreichung des Stiftungszweckes/Vergabemodalitäten

1) Über die Vergabe, die Art der Unterstützung und Förderung, sowie über den Umfang und die Auswahl der jeweils entsprechend der Stiftungserklärung zu fördernden Personen entscheidet der Stiftungsrat auf Grund begründeter, schriftlicher Anträge.

2) Der Stiftungsrat hat seine Entscheidung über das Vorliegen von Bedürftigkeit nach eingehender Prüfung aller (persönlichen) Kriterien und Umstände im Einzelfall zu treffen. Bei der Reihung der Auswahlkriterien ist von folgenden Gesichtspunkten und Verhältnissen auszugehen:

a) die materielle Bedürftigkeit hat Vorrang vor der persönlichen Bedürftigkeit;

zu berücksichtigen sind weiters:

b) das Ausmaß der Bedürftigkeit,

c) der Grad der Invalidität,

d) die Dauer der Betriebszugehörigkeit,

e) die Verschuldensfrage (unverschuldet oder überwiegend verschuldet),

f) Anzahl und Alter der zu unterstützenden Personen,

g) Arbeitsunfall vor sonstigen Unfällen,

h) Berufskrankheit vor sonstiger Erkrankung,

i) bei der Entscheidung über Ausbildungs- und Fortbildungskosten: Grad der Bedürftigkeit, Begabtenfrage, Leistungswille der zu unterstützenden Personen.

3) Mittel und Wege zur Linderung oder Beseitigung der Hilfsbedürftigkeit:

a) materielle, finanzielle Unterstützungsleistungen: einmalige oder laufende

b) persönliche Dienstleistungen: Zurverfügungstellung von Personen zur persönlichen Pflege, Betreuung und Versorgung der Hilfsbedürftigen, sonstige persönliche Hilfsleistungen

c) Zurverfügungstellung von Hilfsmittel bzw. Hilfsgeräten: Invalidenfahrzeuge, Rollstühle, Krankengeräte verschiedenster Art.

.....

§ 10 Vermögensbindung bei Auflösung der Stiftung

Die Stiftung wird auf immerwährende Zeiten errichtet. Sollten dennoch Auflösungsgründe nach § 20 des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes, BGBl 11/1975 auftreten, bedarf die Auflösung der Genehmigung der Stiftungsbehörde.

Das Stiftungsvermögen ist in diesem Falle zunächst in einen Stiftungsfonds (B - Stiftungsfonds) umzuwandeln, der die gleichen Aufgaben entsprechend der Satzung der B -Stiftung erfüllt.

Sollte aus welchen Gründen immer, die Umwandlung in einen Stiftungsfonds nicht möglich sein, ist die B -Privatstiftung

- auf eine andere Stiftung, die einen im wesentlichen gleichartigen Zweck verfolgt, zu übertragen,
- oder, falls dies nicht möglich ist, einer anderen mildtätigen Institution (SOS Kinderdorf, Rotes Kreuz etc.)

Im Sinne des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes sowie im Sinne der Bestimmungen der §§ 34 ff, insbesondere des § 37, der Bundesabgabenordnung, zu übertragen.

Mit Schreiben vom 21. Jänner 1988 teilte das Bundesministerium für Finanzen mit, dass die vorgelegte Satzung der Bw. den Anforderungen der §§ 34 ff BAO entspreche, sodass der Bw. - die satzungsgemäße tatsächliche Geschäftsführung vorausgesetzt - die an die Förderung mildtätiger Zwecke geknüpften abgabenrechtlichen Begünstigungen zustünden.

Das Vermögen der Stiftung (§ 3 der Stiftungssatzung setzte sich im Zeitpunkt der Gründung wie folgt zusammen:

Grundvermögen		
Wohnhaus EW 1.1.83	S	1,100.000,00
D-Hof EW 1.1.83	S	2,030.000,00
Grundstück 1 EW 1.1.83	S	180.000,00
Grundstück 2 EW 1.1.83	S	56.000,00
landw. Betrieb EW 1.1.83	S	22.000,00

Sonstiges Vermögen		
Kraftfahrzeug	S	513.960,60
Einrichtungen und Bilder	S	7.952.200,00
Barvermögen	S	60.000.000,00
Summe		71.854.160,60

Vom Grundvermögen (ein Wohnhaus, der D-Hof, zwei Grundstücke und ein landwirtschaftlicher Betrieb mit einem Einheitswert zum 1.1.1983 in Höhe von S 22.000,00) wurden das Wohnhaus und der D-Hof im berufsgegenständlichen Zeitraum weder vermietet oder verpachtet, aber auch aus Kostengründen (siehe Ergänzung der Berufung vom 18. April 1995) nicht für den Stiftungszweck unmittelbar verwendet. Der D-Hof wurde im Jahr 1993 samt Einrichtung und Bildern verkauft. Es fielen jedoch im berufsgegenständlichen Zeitraum jedoch Kosten für die Erhaltung und Betreuung dieser Gebäude an.

Die Bw. übte im berufsgegenständlichen Zeitraum keine betriebliche Tätigkeit aus. Es fielen lediglich Zinserträge aus der Verwaltung des Kapitalvermögens sowie Pachteinahmen in folgender Höhe an:

		Zinserträge	Pacht (Jagdpacht)
1988	S	3.497.465,66	2.176,00
1989	S	4.012.173,24	2.176,00
1990	S	5.514.399,64	2.176,00
1991	S	5.806.029,73	176,00
1992	S	6.072.496,10	4.176,00
1993	S	5.490.786,38	2.187,00

Im berufsgegenständlichen Zeitraum wurden folgende Geldleistungen an Begünstigte beschlossen bzw. ausbezahlt:

1989	bewilligte Anträge in S	tats. Zahlung in S
Witwen je S 10.000,- und mj. Kinder je S 5.000,-	135.000,-	
Dauerkranke, je S 200/Tag	285.000,-	
Frühpensionisten wegen Arbeitsunfähigkeit je S 10.000,-	290.000,-	
Langjährige Mitarbeiter, die bereits seit 1985 in Pension sind, je S 2.000,-	104.000,- (98.000,-)	
Summe 1989		285.000,-
1990	bewilligte Anträge in S	tats. Zahlung in S
Rehabilitation für langjährigen Mitarbeiter E	250.000,-	
einmalig an Mitarbeiter F	8.100,-	
Mitarbeiter G einmalig + monatlich 9.000,- bis Genesung	23.100,- laufend	
weitere Rehabilitation für den oben angeführten langjährigen Mitarbeiter	300.000,-	
Witwen je S 10.000,- und mj. Kinder je S 5.000,-	200.000,-	
Dauerkranke, je S 200/Tag Arbeiter	364.000,-	
6.000,-/Monat Angestellte	39.000,-	
Frühpensionisten wegen Arbeitsunfähigkeit je S 10.000,-	370.000,-	
behinderte Kinder je S 10.000,-	170.000,-	
3 Sonderanträge; Berufsunfähigkeit, Witwe, Arbeitsunfall des Gatten	55.000,-	
Summe 1990		1.343.910,40

1991	bewilligte Anträge in S	tats. Zahlung in S
einmaliger Kurzzuschuss Frau H	20.000,-	
monatlich 5.000,- zur Berufsunfähigkeitspension I	laufend	
Todfallbeitrag für Witwe J	80.000,-	
Kostenzuschuss für Heilbehandlung K	30.000,-	
Witwen je S 10.000,- und mj. Kinder je S 5.000,-	245.000,-	
Dauerkranke, je S 200/Tag Arbeiter	500.800,-	
6.000,-/Monat Angestellte	9.000,-	
Frühpensionisten wegen Arbeitsunfähigkeit je S 10.000,-	480.000,-	
behinderte Kinder je S 10.000,-	180.000,-	
Summe 1991		2,576.200,-
1992	bewilligte Anträge in S	tats. Zahlung in S
Witwen je S 12.000,- und mj. Kinder je S 6.000,-	306.000,-	
Dauerkranke, je S 200/Tag Arbeiter	246.400,-	
6.000,-/Monat Angestellte		
Frühpensionisten wegen Arbeitsunfähigkeit je S 12.000,-	636.000,-	
behinderte Kinder je S 20.000,-	400.000,-	
Sonderzuschüsse (5 Personen)	72.000,-	
Summe 1992		1,734.510,-
1993	bewilligte Anträge in S	tats. Zahlung in S
Witwen je S 15.000,- und mj. Kinder je S 8.000,-	475.000,-	
Dauerkranke, je S 230/Tag	94.950,-	
Frühpensionisten wegen Arbeitsunfähigkeit je S 15.000,-	855.000,-	
behinderte Kinder je S 25.000,-	525.000,-	
Sonderzuschüsse (8 Personen)	260.000,-	
Summe 1993		1,489.164,-

Nach Angabe der Bw. wurden in den jeweiligen Stiftungsratssitzungen die Anträge auf Unterstützung einzeln vorgetragen und erläutert. Schriftliche Anträge auf Unterstützung lagen aber erst ab dem Jahr 1997 vor. In den Vorjahren seien die Anträge der Hilfsbedürftigen auf Unterstützung mündlich von den Personalabteilungen in Z und Y entgegengenommen, in den Stiftungsratssitzungen vorgetragen und nach Beratung hierüber der Beschluss gefasst worden (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 1998 betreffend die Jahre 1995 und 1996).

Mit Vorhalt vom 20. März 1990 ersuchte das Finanzamt im Hinblick auf das vorgelegte Protokoll über die am 19. Dezember 1989 abgehaltene Stiftungsratssitzung um Aufklärung, warum alle langjährigen Mitarbeiter, die bereits seit 1985 in Pension sind, hilfsbedürftig seien (Anm. Zuwendung eines Betrages in Höhe von S 2.000,- je Mitarbeiter). Es wurde ersucht, dem Finanzamt mitzuteilen, ob und inwieweit die unterstützten Personen weder über ein ausreichendes Einkommen noch über entsprechendes Vermögen verfügen, um ihren notwendigen Lebensunterhalt bestreiten zu können. Auch die Art in der die unterstützten Personen auf ihre Hilfsbedürftigkeit überprüft wurden, sei näher zu erläutern.

Die Bw. gab dazu zunächst mit Schreiben vom 29. März 1990 folgendes bekannt:

„Zugegebenermaßen wurde vor dem Beschluß nicht von jedem einzelnen - es sind 52 Personen - die nunmehrige Vermögens- und Einkommenssituation im detail überprüft, da uns dies in der Kürze der Zeit und mit Rücksicht auf den geringfügigen einmaligen Betrag von S 2.000,- anlässlich der Bekanntgabe des Stiftungsbriefes an die Mitarbeiter nicht möglich war.

Um Ihnen nähere Details angeben zu können, bitten wir um Verlängerung Ihres gegenständlichen Vorhaltes"

Mit Schreiben vom 15. Juni 1990 teilte die Bw. mit dass sie sich zwischenzeitig bemüht habe, von den Personalabteilungen der Firmen Unterlagen zu erhalten, aus denen das Unterstützungsbedürfnis der Begünstigten hervorgehe. Übermittelt werde nunmehr eine

Liste von 49 Personen, die jeweils den letzten Aktivbezug vor Pensionierung enthalte. Bei einem ca. 70%igen Pensionsbezugsanteil ergebe dies pro Pensionist eine durchschnittliche Bruttopension in Höhe von S 13.570,-. Die Sorgepflichten dieser ehemaligen Arbeitnehmer hätten nicht vollständig, doch fallweise von den Personalabteilungen ermittelt werden können. Aus der beiliegenden Liste könne ersehen werden, dass darin 8 Personen enthalten seien, die für 1, 2 oder sogar 3 Kinder zu sorgen hätten. Die Bw. ersuche um Verständnis, dass die Personalabteilungen des Konzerns nicht in der Lage waren, wegen einer einmaligen Vergütung von S 2.000,- für jeden ehemaligen Arbeitnehmer die Vermögensverhältnisse abzufragen, was in den Augen der Leiter der Personalabteilungen auch als unzumutbar angesehen werde.

Mit Vorhalt vom 9. Juli 1990 teilte das Finanzamt mit, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Stiftung nach der tatsächlichen Geschäftsführung derzeit nicht gemeinnützig im Sinne der §§ 34 f BAO sei, weil auch Zahlungen an nicht hilfsbedürftige Personen geleistet würden, was sowohl der Stiftungssatzung als auch § 37 BAO widerspreche.

Darauf teilte die Bw. mit Schreiben vom 8. September 1990 mit, dass nunmehr dieser einmalige Unterstützungsbetrag von je S 2.000,- von den Firmen übernommen worden sei, weil die nähere Untersuchung des Vorliegens der Hilfsbedürftigkeit im Vergleich zur Geringfügigkeit des Betrages in keinem Verhältnis stehe und wahrscheinlich bei einigen dieser Personen die materielle Hilfsbedürftigkeit auch nicht gegeben erscheine. Weiters wurde mitgeteilt, man werde sich mit dem Bundesministerium für Finanzen in Verbindung setzen, um Kriterien zu erhalten, bei welchem Nettoeinkommen das Kriterium der Hilfsbedürftigkeit anzunehmen sei.

Mit Schreiben vom 28. April 1992 teilte die Bw. mit, dass nach zwei Besprechungen im Bundesministerium für Finanzen, dieses der Bw. mitgeteilt habe, dass "materiell" unterstützungsbedürftig in jedem Fall ohne weitere Prüfung eine Person sein solle, die ein Nettoeinkommen von S 10.000,- beziehe, welcher Betrag sich bei Personen, für die der Bedürftige zu sorgen habe, durch Zuschläge erhöhe; z. B. für die Ehefrau, bzw. je Kind ein Zuschlag von je S 2.500,-. Weiters habe das Bundesministerium für Finanzen zur Abwendung eines so genannten „unangemessenen Stiftungsvermögens“ Vorschläge zur Bildung von Rücklagen unterbreitet, durch welche das Stiftungsvermögen als angemessen erscheinen solle.

Diese Rücklagen könnten z.B. in Form einer „Inflationsrücklage“ durch entsprechend angemessene Zuweisungen in einem Zeitraum von 5 bis 10 Jahren gebildet werden.

Durch eine „Reparaturrücklage“ und „Rücklage für Instandhaltung“ könnte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Instandhaltungsbeträge und anfallenden Reparaturen für die Liegenschaften der Bw. nicht jährlich gleich hoch seien. Auch könne eine so genannte „Sicherungsrücklage“ zur Sicherung des Vorhandenseins von Erträgen in Jahren gebildet werden, in denen die erforderlichen Leistungen höher seien, als die tatsächlichen Zinserträge. Die schriftliche Bestätigung des Bundesministeriums für Finanzen könne allerdings derzeit noch nicht erfolgen, weil noch stiftungsinterne Abklärungen vorzunehmen seien. In weiterer Folge wurde nach zahlreichen Fristverlängerungsansuchen im Hinblick auf die Vorlage der schriftlichen Bestätigung des Bundesministeriums für Finanzen beantragt. Mit Schreiben vom 24. Mai 1994 teilte die Bw. mit, dass nunmehr, da eine schriftliche Erledigung nicht zu erreichen sei, Abgabenerklärungen für den Zeitraum 1988 bis 1992 vorgelegt würden.

Am 30. September bzw. 19. Oktober 1994 wurden dann von der Bw., Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1988 bis 1993 eingereicht sowie am 17. Oktober 1994 eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1.1.1989.

Mit Vorhalt vom 25. November 1994 ersuchte das Finanzamt mitzuteilen, ob die in den Jahren 1988 bis 1993 getätigten Unterstützungszahlungen an hilfsbedürftige Personen im Sinne der im Aktenvermerk vom 20. Jänner 1992 festgehaltenen Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen erfolgt seien und die Angaben durch geeignete Nachweise zu belegen. Weiters ersuchte das Finanzamt um Mitteilung, ob die Bw. in den Jahren 1988 bis 1993 unternehmerisch tätig gewesen sei.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 1994 legte die Bw. die Protokolle über die Stiftungsratssitzungen vom 19. Dezember 1989 bis einschließlich 17. Dezember 1993 vor. Aus diesen Protokollen gehe hervor, welche Anträge zur Gewährung der Zuwendungen an hilfsbedürftige Personen vorgebracht worden seien. Bei den Anträgen habe bei Vorliegen einer materiellen Hilfsbedürftigkeit im Einzelfall nicht festgestellt werden können, ob diese Personen eine Pension beziehen würden, die netto nicht höher als S 10.000,- oder unter Berücksichtigung der Zuschläge für die Ehegattin und die Kinder entsprechend mehr betrage.

Der Stiftungsrat habe aber alle Anträge sorgfältig abgewogen und einzelne Anträge mangels Vorliegens einer Hilfsbedürftigkeit abgelehnt.

Weiters wurde ausgeführt, dass die Bw. in den Jahren 1988 bis 1993 in keiner Phase unternehmerisch tätig geworden sei.

Mit Beschluss des Stiftungsrates vom 20. Dezember 1994 wurde die Bw. gemäß § 38 PSG in eine Privatstiftung umgewandelt. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 2. Dezember 1995. Das zur Gänze übernommene Stiftungsvermögen betrug laut Notariatsakt vom 8. März 1995 (Stiftungsurkunde) S 82,748.641,96.

Mit Bescheiden vom 14. Februar 1995 setzte das Finanzamt Körperschaftsteuer für die Jahre 1988 bis 1993 wie folgt fest:

• Jahr	• Einkünfte aus KV in S	• einbehaltene Steuer	• Abgabenschuld in S
• 1988	• 3,481.688,-	•	• 1,914.935,-
• 1989	• 4,012.173,-	• 398.540,-	• 805.120,-

• 1990	• 5.514.370,-	• 551.440,-	• 1.102.880,-
• 1991	• 5.806.030,-	• 580.603,-	• 1.161.197,-
• 1992	• 0,00	•	• 0,-
• 1993	• 81.793,-	•	• 24.540,-

Mit Bescheid vom 14. Februar 1995 wurden weiters die Vorauszahlungen für das Jahr 1995 mit S 29.300,- festgesetzt.

Weiters wurden mit Bescheiden vom 23. Februar 1995 Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent in folgender Höhe festgesetzt:

• Zeitraum	• Vermögensteuer in S	• Erbschaftssteueräquivalent in S
• 1989	• 769.710,-	• 384.855,-
• 1991	• 793.150,-	• 396.575,-
• 1993	• 100.940,-	• 50.470,-

In der Begründung der Bescheide wurde ausgeführt, die Bw. habe den Nachweis der Mildtätigkeit nicht erbracht, es seien daher die in den Abgabensetzen vorgesehenen Begünstigungen für mildtätige Körperschaften nicht anzuwenden.

Da weder der Besitz in L , X noch der D-Hof einen Betrieb darstellten, wären die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen gewesen. Ebenso seien die zur Zeckerfüllung der Stiftung geleisteten Zahlungen nicht abzugsfähig. Die Inflationsrücklage stelle ebenfalls keine Betriebsausgabe dar.

Da die Bw. daher nur über Einkünfte aus Kapitalvermögen verfüge, wären diese der Besteuerung zu unterziehen gewesen, wobei die entrichtete Kapitalertragsteuer angerechnet worden sei.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und führte unter Hinweis auf die bisher vorgelegten Unterlagen und erstatteten Vorhaltsbeantwortungen aus, dass Finanzamt habe bisher nie festgestellt, dass die vorgelegten Unterlagen ergänzungsbedürftig seien.

Mit Schreiben vom 18. April 1995 wurden die Berufungsausführungen ergänzt und zu den bereits vorgelegten Protokollen noch weitere Ergänzungen hinsichtlich der an einzelne Personen gewährten Sonderzuschüsse (Krankheit, besondere familiäre Situation etc.) vorgenommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 1996 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Nach Ansicht des Finanzamtes wären bei Zahlungen, die nicht an persönlich Hilfsbedürftige geleistet wurden von der Bw. zu prüfen gewesen, ob die Armutsgrenze überschritten worden sei. Da dies nach den Angaben der Bw. nicht geschehen sei, sei zu anzunehmen, dass Zahlungen auch an Personen geleistet wurden, die nicht als materiell hilfsbedürftig anzusehen waren.

Die Bw. beantragte in weiterer Folge die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz. Das Berufungsvorbringen lässt sich wie folgt zusammenfassen:

In den §§ 39 Z 1 und Z 2 sowie 40 BAO werde dargelegt, dass gemäß § 34 Abs. 1 BAO die steuerlichen Begünstigungen nur dann zu gewähren seien, wenn die Körperschaft nach Stiftungsbrief und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung des Stiftungszweckes der Mildtätigkeit diene.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei das Kriterium der Ausschließlichkeit aus zwei Gründen nicht erfüllt:

1. § 39 Z 1 BAO

Gemäß § 39 Z. 1 BAO dürfe die Körperschaft, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als - in diesem Fall - mildtätige Zwecke verfolgen.

Bei der Beurteilung, ob nur mildtätige Zwecke gefördert wurden sei von zwei Entscheidungskriterien, demnach von einer „materiellen, wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit“ und von einer „persönlichen, körperlichen, geistigen oder seelischen Hilfsbedürftigkeit“ auszugehen.

Es sei schon auf Blatt 12 des Schriftsatzes vom 6.8.1996 ausgeführt worden, dass die beiden Entscheidungskriterien - die „materielle Hilfsbedürftigkeit“ und die „persönliche Hilfsbedürftigkeit“ voneinander verschieden und unterscheidbar sind.

Diese Entscheidungskriterien könnten gleichzeitig oder auch einzeln gegeben sein.

Liege „persönliche Hilfsbedürftigkeit“ bei einem Unterstützungsempfänger vor, der aufgrund einer körperlichen, geistigen oder seelischen Verfassung auf fremde Hilfe angewiesen sei, blieben die finanziellen Verhältnisse des Unterstützungsempfängers völlig unmaßgeblich.

Daraus folge, dass die Hilfsbedürftigkeit von Personen schon gegeben sei, auch wenn sie allein „persönlich“ hilfsbedürftig sind, sodass die „materielle“ Hilfsbedürftigkeit für diese Personen keine Bedeutung habe und daher nicht geprüft werden müsse, ob eine „materielle“ Hilfsbedürftigkeit vorliege.

Um den Tatbestand der Hilfsbedürftigkeit zu erfüllen, müsse wirtschaftliche Bedürftigkeit, also eine materielle Notlage nicht vorliegen. (BFH 2.12.1955, BStBl 1956 III 22).

Die Bundesabgabenordnung spreche erläuternd zu § 37 von einem Überbegriff der persönlichen Hilfsbedürftigkeit - dies als Gegensatz zur wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit verstanden (siehe Blatt 11 des Schriftsatzes vom 6.8.1996).

Das Finanzamt für Körperschaften hingegen klassifiziere ohne Prüfung von allem Anfang an eine ganze Personengruppe, wie z.B.

- Pensionisten aufgrund von Berufsunfähigkeit,
- Einmalbetrag an Pensionisten,
- Einmalbetrag an Personen im Krankenstand,
- bei Langzeitkrankenstand,
- Kostenzuschuss für die Heilbehandlung,
- „Kurzuschuss“

als Personen, die nicht der Hilfe bedürfen und spreche von Zahlungen, die nicht an „persönlich Hilfsbedürftige“, gemeint wohl, Zahlungen an „nicht persönlich Hilfsbedürftige“, geleistet wurden.

Dementsprechend, so meine das Finanzamt für Körperschaften, wären bei diesen Zahlungen die Voraussetzungen, inwieweit die Armutsgrenze unterschritten wurde, zu prüfen gewesen; dies sei lt. eigenen Angaben nicht geschehen, weshalb damit zu rechnen sei, dass die vorgenannten Zahlungen auch an Personen geleistet wurden, die nicht als „materiell“ hilfsbedürftig anzusehen waren. Dazu wörtlich:

„Diese kontrapunktiven Ausführungen zur Sach- und Rechtslage - das Finanzamt fordert die Prüfung der „materiellen“ Hilfsbedürftigkeit durch Feststellung, inwieweit die Armutsgrenze unterschritten wurde - daher Ausführungen, die nicht entscheidungswesentlich sind, wenn „persönliche“ Hilfsbedürftigkeit vorliegt;

die Prüfung über das tatsächliche Vorliegen der „persönlichen Hilfsbedürftigkeit“ der oben angeführten Personengruppe wäre hingegen entscheidend gewesen. Durch diesen Fehlschluss kommt das Finanzamt für Körperschaften zu der Aussage, daß mangels Vorliegens der „materiellen“ Hilfsbedürftigkeit das Kriterium der Ausschließlichkeit der Förderung mildtätiger Zwecke nicht gegeben ist, weil Zahlungen an „nicht persönlich Hilfsbedürftige“ geleistet wurden.“

Lese man hingegen die Protokolle der Stiftungsratssitzungen - sh. Blatt 14 bis 18 des Schriftsatzes vom 6.8.1996 -, sei überzeugend zu erkennen, dass die gegenständlichen Zahlungen mildtätige Zahlungen im Sinne der §§ 34 und 37 BAO seien, darauf gerichtet, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen, so dass ein Verstoß gegen die vom Gesetz geforderte Ausschließlichkeit nicht gegeben sei.

2. § 39 Z 2 BAO

Zu § 39 Z.2 BAO führe das Finanzamt für Körperschaften in der Berufungsvorentscheidung vom 20.3.1996 aus, dass die Körperschaft keinen Gewinn erstreben dürfe. Das heiße, es sei begünstigungsschädlich, wenn die Körperschaft die Gewinne bzw. die Überschüsse aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit nicht für den begünstigten Zweck verwende. Die Bw habe in den Jahren 1989 bis 1992 beachtliche Gewinne aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit erzielt - dies trotz Bildung hoher „Inflationsrückstellungen“ und trotz hoher Aufwendungen für das Gebäude „D-Hof“ (welches lt. Angaben der Bw schließlich gar nicht für den begünstigten Zweck verwendet worden sei).

Den nicht begünstigten Zweck sehe das Finanzamt für Körperschaften darin, dass die beachtlichen Gewinne, die aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit erzielt wurden, auch für die Erhaltung und Verwaltung der Gebäude L und D-Hof verwendet wurden.

Diese beiden Liegenschaften - L und D-Hof - seien von der Stifterin gewidmet worden, um, wie in der Satzung gem. § 2 Abs.2 lit. a festgelegt, diese beiden gewidmeten Liegenschaften zur Erfüllung des Stiftungszweckes der Mildtätigkeit, in diesem Fall der Gewährung von Kranken-, Genesungs- und Kuraufenthalten auf diesen Liegenschaften zu verwenden.

Schon bei der Bestellung des ersten Stiftungsrates im Juni 1989 wäre die Möglichkeit erörtert worden, durch entsprechende zusätzliche Maßnahmen dein Willen der Stifterin zu entsprechen. Die Durchführung dieses Projektes, die Zusammenstellung der erforderlichen Investitionen und vor allem die Notwendigkeit erhebliche Aufwendungen, insbesondere für die Erweiterung des Personalstandes am D-Hof für die Pflege und Versorgung der Stiftungsbegünstigten zu betreiben, um infolge der mangelnden Infrastruktur - der D-Hof ist in der Nähe von M gelegen - eine ärztliche Betreuung der Stiftungsbegünstigten sicherzustellen, hätte für die Stiftung ein nicht überschaubares Risiko bedeutet.

Zur Vermeidung dieses Risikos und des hohen Kostenaufwandes sei vom Stiftungsrat der Beschluss gefasst worden, dieses Projekt nicht durchzuführen.

Auch die Besprechung mit dem Vertreter der Finanzprokuratur gemeinsam mit dem Erbenvertreter, in welcher bereits über die hohen Verwaltungs- und Instandhaltungskosten diskutiert wurde, habe der Vertreter der Finanzprokuratur empfohlen, die Liegenschaft D-Hof zur Vermeidung weiterer erheblicher Kosten zu veräußern. Zur Durchführung der beabsichtigten Veräußerung wurde am 11.7.1990 an das Amt der Wiener Landesregierung, mittelbare Bundesverwaltung, der Antrag auf Genehmigung des beabsichtigten Verkaufes des „D-Hof“ samt allen dazugehörigen Liegenschaften und Inventar gestellt; die Genehmigung des Verkaufes sei wurde am 1.10.1990 erteilt worden. Am 22.1.1993 habe nach langen Bemühungen ein ausländischer Käufer gefunden werden können, der

neben dem Kaufpreis laut Kaufvertrag von S 11 Mio für den „D-Hof“ samt den dazugehörigen Liegenschaften und Inventar, exkl. Bilder, verpflichtet wurde, das Dienstverhältnis zwischen der Verkäuferin und dem Verwalterhepaar mit allen sozialen Rechten und Ansprüchen der Dienstnehmer insbesondere der Abfertigungsansprüche zu übernehmen.

Schließlich müsse noch angeführt werden, dass durch den Verkauf des „D-Hof“ im Jahr 1993 insgesamt ein Verkaufserlös für Gebäude, Grundstücke und Inventar von S 11 Mio und ein Verkaufserlös für die Bilder von S 3.230.000,-, daher insgesamt ein Verkaufserlös von S 14.230.000,- erzielt worden sei, welcher dem Kapitalvermögen der Stiftung zugeführt wurde.

Die aus dieser weiteren Veranlagung von S 14.230.000,- fließenden Zinserträge bedeuteten zusätzliche mildtätige Zahlungen an die Unterstützungsbedürftigen zur weiteren Erfüllung des Stiftungszweckes der Mildtätigkeit.

Aus diesem Tatbestand sei auch der enge Zusammenhang der Aufwendungen für die Liegenschaften L (durch Werterhaltung des Stiftungsstammvermögens) und D-Hof (Erhöhung des Zinsertrages) zu erkennen, die zwar mangels Vorliegens eines Betriebes keine Betriebsausgaben aber Aufwendungen zur Erfüllung des Stiftungszweckes der Mildtätigkeit und daher ein Teil der Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellten.

Zum Hinweis des Finanzamtes, dass hohe Gewinne bzw. Überschüsse trotz Bildung hoher „Inflationsrückstellungen“, die aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit der Stiftung resultieren, erzielt wurden, werde ausgeführt, dass de facto aufgrund der Berufungsvorentscheidung ein Betrag von S 10.292.245,50 aus den Aufwendungen der Jahre 1988 bis 1991 ausgeschieden sei, wodurch buchmäßige Gewinne entstanden seien, die zu einer Körperschaftsteuerbelastung in diesen Jahren im Betrage von S 3.762.331,- geführt hätten, welcher Betrag sich ergibt, wenn von den eliminierten Aufwendungen 1988 - 1991 im Betrage von insgesamt S 10.292.245,50 der entsprechende Körperschaftsteuersatz zur Ermittlung der Körperschaftsteuerbelastung anwende.

für 1988	55 % von S 2.698.630,95	S	1.484.247,-
für 1989-1991	30 % von S 7.593.614,55	S	2.278.084,-
Körperschaftsteuer 1988 bis 1991		S	3.762.331,-

Die Ausführungen des Finanzamtes, dass laut Angabe der Bw die Liegenschaft "D-Hof" gar nicht für den begünstigten Zweck verwendet worden sei, offenbar mit dem Schluss, dass diese Aufwendungen nicht der ausschließlichen und unmittelbaren Förderung mildtätiger Zwecke dienen, gingen am Problem vorbei: nur bei Körperschaften, die nicht zu den Anstalten, Stiftungen und anderem Zweckvermögen gehören, erfolge die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes. In diesen Fällen sollten den Aufwendungen entsprechende Einnahmen gegenüberstehen, damit diese als Betriebsausgaben oder als sonstige Aufwendungen steuerliche Anerkennung finden könnten.

Bei Stiftungen sei die Problemstellung eine andere: Alle Aufwendungen, die dem Stiftungszweck (§ 2 der Satzung) dienen würden, in diesem Fall alle Aufwendungen zur ausschließlichen und unmittelbaren Förderung des Stiftungszweckes der Mildtätigkeit, dazu gehörten auch alle Aufwendungen für die Erhaltung und Verwaltung dieser Liegenschaften des gewidmeten Stiftungsstammvermögens, seien als solche anzuerkennen und könnten nicht nach dem Vorgehen des Finanzamtes aus der Ertragsermittlung der gebotenen Rechnungslegung, zu welcher der Stiftungsrat verpflichtet sei, eliminiert werden, wodurch buchmäßige Gewinne in Höhe von S 10.292.245,50 in den Jahren 1988 bis 1991 entstanden seien, die, wie gesagt, zu einer Körperschaftsteuerbelastung von S 3.762.331,- geführt hätten.

Es könne daher festgestellt werden, dass alle Aufwendungen für die Liegenschaften „D-Hof“ und „L“ zur Erhaltung ihres Wertes der Erfüllung des Stiftungszweckes der Mildtätigkeit dienten und keine begünstigungsschädlichen Aufwendungen darstellten, sodass das geforderte Kriterium der Ausschließlichkeit der Förderung mildtätiger Zwecke auch bei § 39 Z. 2 BAO voll gegeben sei.

Unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen sowie der Ausführungen auf Blatt 1 bis Blatt 18 des Schriftsatzes vom 6.8.1996, insbesondere zu den §§ 39 Z 1 und Z 2 sowie 40 BAO, werde der Antrag gestellt, zu erkennen, dass die Behauptung des Finanzamtes für Körperschaften, dass die B - Stiftung nicht ausschließlich die Förderung mildtätiger Zwecke verfolgt habe, mit materieller und formeller Rechtswidrigkeit behaftet sei: es sei einwandfrei der Nachweis erbracht worden, dass die Körperschaft nicht nur nach Stiftungsbrief und Satzung, sondern auch nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung mildtätiger Zwecke gedient habe und ihr daher die in den Abgabengesetzen vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen für mildtätige Körperschaften im Sinne des § 5 Z.6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (BGBl. 1/1988), d.h. die Befreiung von der Körperschaftsteuer ab dem 1.1.1989, zustehen.

Es werde daher folgendes Berufungsbegehren gestellt:

Körperschaftsteuer 1988

Da die B - Stiftung mit stiftungsbehördlicher Genehmigung vom 14.Juni 1989 errichtet und der erste Stiftungsrat bestellt worden sei, könne sie erst ab diesem Zeitpunkt Träger von Rechten und Pflichten sein.

Aus diesem Grund sei der Körperschaftsteuerbescheid 1988 vom 14.2.1995 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und die vorgeschriebene Körperschaftsteuer 1988 in Höhe von S 1.914.935,- gutzuschreiben bzw. rückzuerstatten.

Körperschaftsteuer 1989, 1990 und 1991

Unter Beachtung des Tatbestandes, dass das Vorliegen ausschließlich mildtätiger Zahlungen gegeben sei, stelle sie Bw. den Antrag, die Körperschaftsteuerbescheide vom 14.2.1995 für 1989, 1990 und 1991 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und die zur Vorschreibung gelangte Körperschaftsteuer von

• 1989	• S	• 1.203.660,-
• 1990	• S	• 1.654.320,-
• 1991	• S	• 1.741.800,-
• Summe	• S	• 4.599.780,-

dem Steuerkonto der Bw. wieder gutzuschreiben bzw. rückzuerstatten.

Gleichzeitig werde der Antrag gestellt, die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer in Höhe von

• 1989	• S	• 398.540,-
• 1990,	• S	• 551.440,-
• 1991	• S	• 580.603,-
• Summe	• S	• 1.530.583,-

ebenfalls dem Steuerkonto der Bw. gutzuschreiben bzw. rückzuerstatten.

Körperschaftsteuer 1992

Der Körperschaftsteuerbescheid 1992 vom 14.2.1995 sei unter Berücksichtigung des Endbesteuerungsgesetzes, Bundesverfassungsgesetz Nr.11 vom 12.1.1993, ergangen; die Körperschaftsteuer 1992 mit Null festgesetzt worden, da nach Abschnitt I des Endbesteuerungsgesetzes die Steuerabgeltung bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen, darunter würden auch die Kapitalerträge aus Geldanlagen bei Banken fallen, gemäß .§ 1 Abs. 1 Z 1 lit. a durch Abzug von Kapitalertragsteuer erfolge.

Die im Jahr 1992 einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer in Höhe von S 607.250,- sei im bekämpften Bescheid nicht berücksichtigt worden.

Da die Bw. eine mildtätige Körperschaft im Sinne des § 5 Z.6 KStG 1988 sei, sei die Kapitalertragsteuer in Höhe von S 607.250,- dem Steuerkonto der Stiftung gutzuschreiben bzw. rückzuerstatten.

Körperschaftsteuer 1993

Die Körperschaftsteuer 1993 sei laut Körperschaftsteuerbescheid vom 14.2.1995 aufgrund des Endbesteuerungsgesetzes, Bundesverfassungsgesetz Nr.11 vom 12.1.1993, Abschnitt I, § 1 Abs. 1 Z. 1 lit. a, hinsichtlich der Kapitalerträge aus Geldanlagen bei Banken in Höhe von S 5.408.993,48 unter Berücksichtigung der hierfür abgeführten Kapitalertragsteuer, abgegolten.

Lediglich ein Zinsenbetrag in Höhe von S 81.793,-, der nicht zu den begünstigten Zinsen im Sinne des Endbesteuerungsgesetzes gehört, sei gemäß § 22 KStG 1988 der Bemessung der Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden.

Die Körperschaftsteuer 1993 sei mit 30 % von S 81.800,- das sind S 24.540,- festgesetzt worden.

Der Körperschaftsteuerbescheid 1993 vom 14.2.1995 sei infolge des Vorliegens einer mildtätigen Körperschaft gemäß § 5 Z.6 KStG 1988 aufzuheben und der Betrag von S 24.540,- rückzuerstatten.

Eventualanträge :

Vorsorglich stelle die Bw. den Antrag, dass das Finanzamt die Aufwendungen für die Erhaltung und Verwaltung der beiden Liegenschaften L und D-Hof als abzugsfähige Aufwendungen anerkennen möge, da sie dem Stiftungszweck der Förderung der Mildtätigkeit dienen und daher nicht steuerschädlich sein könnten, sodass sie als abzugsfähige Aufwendungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen seien. Im Sinne des Berufungsantrages ersuche die Bw. die Kosten für die Verwaltung und Instandhaltung der Liegenschaften L und D-Hof sowie die sonstigen Betriebskosten als Aufwendungen, die dem Stiftungszweck der Mildtätigkeit dienen würden wie folgt anzuerkennen:

1989	Personalkosten		
	L und D-Hof	S	534.173,70
	Betriebskosten und		
	Instandhaltung		
	L	S	488.361,-
	D-Hof	S	840.367,66

			1.862.903,27
1990	Personalkosten		
	L und D-Hof	S	1.304.148,17
	Betriebskosten und		
	Instandhaltung		
	L und D-Hof	S	289.540,70
		S	1.593.688,87
1991	Personalkosten		
	L und D-Hof		1.341.279,46
	Betriebskosten und		
	Instandhaltung		
	L und D-Hof		317.107,25
			1.658.386,71

Ab 1992 sei es aufgrund des Endbesteuerungsgesetzes nicht mehr möglich, diese Aufwendungen von den Einkünften aus Kapitalvermögen abzuziehen.

1989:

Aus der Ertragsrechnung für den Zeitraum 1.1.-31.12.1989 ergebe sich ein Jahresverlust von S 945.310,-. Da das Finanzamt für Körperschaften die Zuweisung zur Inflationsrücklage und die Abzugsfähigkeit der Unterstützungszahlungen an die Hilfsbedürftigen nicht als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt habe, ergebe sich folgende Mehr-Weniger-Rechnung:

Jahresverlust 1989			S	-945.310,-
Hinzurechnungen				
Zuweisung an Inflations-				
rücklage 1989	S	1.530.802,-		
Unterstützungszahlungen an				
Hilfsbedürftige 1989	S	285.000,-		
Körperschaftsteuer 1989	S	373.068,-		2.188.870,-
Einkünfte aus Kapitalvermögen				1.243.560,-
30% Körperschaftssteuer von S 1.243.560,-				373.068,-
abzüglich anrechenbare Kapitalertragsteuer				-398.540,-
Körperschaftsteuer-Guthaben				25.472,-
• Jahresverlust 1990 lt. Ertragsrechnung	•	•	• S	• -1.350.101,-
• Hinzurechnungen	•	•	•	•
• Zuweisung an Inflations-	•	•	•	•
• rücklage 1990	• S	• 2.162.620,-	•	•
• Unterstützungszahlungen an	•	•	•	•
• Hilfsbedürftige 1990	• S	• 1.343.910,-	•	•
• Körperschaftsteuer 1990	• S	• 924.184,-	•	• 4.430.714,-
• Einkünfte aus Kapitalvermögen		•	•	• 3.080.613,-

• 30% Körperschaftssteuer von S 3,080.613,-	•	•	• 924.184,-
• abzüglich anrechenbare Kapitalertragsteuer	•	•	• -551.440,-
• Körperschaftsteuer 1990	•	•	• 372.744,-
• Jahresverlust 1991 lt. Ertragsrechnung	•	• S	• -2,535.367,-
• Hinzurechnungen	•	•	•
• Zuweisung an Inflations-	•	•	•
• rücklage 1991	• S	• 2,248.669,-	•
• Unterstützungszahlungen an	•	•	•
• Hilfsbedürftige 1991	• S	• 2,576.200,-	•
• Körperschaftsteuer 1991	• S	• 981.215,-	• 5,806.084,-
• Einkünfte aus Kapitalvermögen	•	•	• 3,270.717,-
• 30% Körperschaftssteuer von S 3,080.613,-	•	•	• 981.215,-
• abzüglich anrechenbare Kapitalertragsteuer	•	•	• 580.603,-
• Körperschaftsteuer 1991	•	•	• 400.612,-

Hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide für 1992 und 1993 vom 14.2.1995 werde auf § 5 Z 6 KStG 1988 verwiesen, nach welcher Bestimmung die mildtätigen Körperschaften von der Bezahlung der Körperschaftsteuer befreit seien und daher kein Eventualantrag für die Körperschaftsteuer der Jahre 1992 und Folgejahre gestellt werden müsse.

Die Kapitalertragsteuerbeträge müsse in diesem Fall in Höhe von

• 1992	• S	• 607.250,-
• 1993	• S	• 1,189.979,-

rückerstattet werden.

Bescheide über die Vermögensteuer und das Erbschaftssteuer-äquivalent ab dem 1.1.1989, 1.1.1991 und 1.1.1993 vom 23.2.1995

1. Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1.1.1989

Die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1.1.1989 sei von der Bw. abgefasst und abgegeben worden, da das Finanzamt für Körperschaften dazu aufgefordert habe.

Mit Rücksicht auf die Ausführungen zum Körperschaftsteuerbescheid 1988 und den gestellten Antrag, den Körperschaftsteuerbescheid 1988 infolge Rechtswidrigkeit des Inhaltes und der Verletzung von Verfahrensvorschriften zur Gänze aufzuheben, da zum 31.12.1988 die Bw. noch nicht errichtet und der erste Stiftungsrat noch nicht bestellt war, werde der Antrag gestellt, aus dem vorgenannten Grund den Bescheid über die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1.1.1989 vom 23.2.1995 zur Gänze aufzuheben und die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent auf Null zu berichtigen sowie die bezahlte Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent im Betrage von insgesamt S 1.154.565,- gutzuschreiben und rückzuerstatten.

2. Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1.1.1991 und 1.1.1993

In Erweiterung der Begründung des Vorlageantrages gemäß § 276 BAO vom 22.4.1996 auf Entscheidung über die Berufung vom 1.4.1995 samt Ergänzungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stelle die Bw. den Antrag, die Bescheide über die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1.1.1991 und 1.1.1993 vom 23.2.1995 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent jeweils mit Null festzusetzen

Dieser Antrag werde ebenfalls damit begründet, dass das Kriterium der „Mildtätigkeit“ im vollen Maße gegeben sei, da bewiesen werden konnte, dass nicht nur Stiftungsbrief und Satzung, sondern auch die tatsächliche Geschäftsführung den Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO entsprechen und die ausschließliche und unmittelbare Förderung der „mildtätigen Zwecke“ durch die Geschäftsführung gegeben sei, sodass der Franz und Erna Plasser - Stiftung die Steuerbegünstigungen zustehen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 5 Z 6 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988 (bzw. § 5 Z 6 KStG 1966) sowie § 3 Abs. 1 Z 7 VStG 1953 und § 2 Z 1 Erbschaftssteueräquivalengesetz, sind Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe

der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht bzw. von der Vermögensteuer und vom Erbschaftssteueräquivalent befreit.

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

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

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 materiellen Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

Gemäß § 37 BAO sind solche Zwecke mildtätig (humanitär, wohlthätig), die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Mildtätiges Handeln zielt darauf ab, Personen, die sich in einer Notlage befinden, mit der Intention zu helfen, die Notlage zu mildern oder zu beseitigen. Unter Hilfsbedürftigkeit ist dabei sowohl

- eine Hilfsbedürftigkeit auf Grund der wirtschaftlichen Lage wie auch
- eine Hilfsbedürftigkeit auf Grund des körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands zu verstehen.

Es kommt also nicht unbedingt nur auf die Fälle materieller Not an. Es sind auch Notfälle denkbar, die ihren Grund in anderen als „pekuniären“ Umständen haben (*Baldauf*, Die Verfolgung mildtätiger Zwecke im Sinne des § 37 BAO, SWK 2001, S 671).

Eine Förderung mildtätiger Zwecke setzt im Unterschied zur Förderung gemeinnütziger Zwecke im engeren Sinn (§ 35 BAO) keine Förderung der „Allgemeinheit“ (§ 36 BAO) voraus. Sie wird auch dann noch als gegeben erachtet, wenn sich die Förderung auf die Unterstützung eines abgeschlossenen oder zahlenmäßig kleinen Personenkreises, z.B. auf die hilfsbedürftigen Personen eines Betriebs, erstreckt. Entscheidend ist, dass sich die Förderung an hilfsbedürftige Personen richtet. Es bedarf daher einer besonderen Qualifikation des geförderten Personenkreises

Ein Verein, der nicht ausschließlich bedürftige, sondern auch andere Personen unterstützt, wird mangels ausschließlicher Förderung des mildtätigen Zwecks zumindest aus dem Titel der Mildtätigkeit die Voraussetzungen der §§ 34 ff. BAO nicht erfüllen

Wirtschaftliche (materielle) Hilfsbedürftigkeit

Wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit ist gegeben, wenn weder Einkommen noch verwertbares Vermögen des Hilfsbedürftigen noch beides zusammen ausreichen, um den notwendigen Lebensunterhalt zu gewährleisten (VwGH 14. 9. 1994, 93/13/0203). Bei Personen, die über kein ausreichendes Einkommen verfügen, kommt es darauf an, ob ihnen zugemutet werden kann, das vorhandene Vermögen zur Bestreitung des Lebensunterhaltes zu veräußern oder in anderer Weise zu verwenden.

Eine Ausnahme von der Bedachtnahme auf die Einkommensverhältnisse sowie der Zumutbarkeit der Verwertung eigenen Vermögens ist dann zu machen, wenn besondere Gründe zu "besonderen Notlagen" geführt haben (*Stoll*, BAO-Kommentar, 457), z.B. bei Brand oder Elementarereignissen, wie Überschwemmung, Erdbeben, Lawinen oder vergleichbaren Notsituationen). Bei davon betroffenen Personen kommt es also auf die Höhe des Einkommens und Vermögens nicht an. Die Hilfsbedürftigkeit ergibt sich in solchen Fällen ausschließlich aus der Natur des Katastrophenereignisses.

Der notwendige Lebensunterhalt ist gewährleistet, wenn die Mittel für eine einfache Lebensführung reichen.

Das Förderziel muss in der Beseitigung oder Verminderung der Mittellosigkeit und der damit verbundenen Gefahren bestehen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Notlage selbst verschuldet ist. Arbeitslosigkeit oder Arbeitsunfähigkeit sind aber noch nicht mit wirtschaftlicher Hilfsbedürftigkeit gleichzusetzen. Es kann auch keine Rede davon sein, dass Studenten eo ipso dem Kreis hilfsbedürftiger Personen zuzurechnen sind (VwGH 14. 9. 1994, 93/13/0203).

Im Unterschied zur deutschen Rechtslage fehlt es in Österreich an einer gesetzlichen Aussage, wann Hilfsbedürftigkeit in wirtschaftlicher Hinsicht anzunehmen ist. Es wird dabei die Auffassung vertreten, dass die Beurteilung nach den Richtsätzen für die Gewährung der Sozialhilfe erfolgen könne. Der Informationserlass zum KommStG lehnt sich dagegen an die in der Bundesbetreuungsverordnung enthaltenen Richtsätze an. Nach *Breinl* (Handbuch der Vereine, Tz 21/202) und *Schnetzler* (In *Brändle - Schnetzler*, Das österreichische Vereinsrecht, Wien 2000, 141) ist das so genannte Existenzminimum eine Orientierungshilfe.

Persönliche Hilfsbedürftigkeit

Persönliche Hilfsbedürftigkeit liegt vor, wenn Personen auf Grund ihrer körperlichen, geistigen oder seelischen Verfassung bzw. Krankheit auf fremde Hilfe angewiesen sind, mit anderen Worten, wenn deren Lage aus besonderen Gründen, etwa krankheits-, alters- oder gebrechlichkeitsbedingt, zur Notlage geworden ist.

Hilfsbedürftigkeit besteht, wenn Menschen gleichgültig aus welcher Art krankheitsbedingten Gebrechens betreuungsbedürftig sind, also unfähig sind, lebenswichtige Verrichtungen selbst vorzunehmen. Entscheidend ist, dass Menschen ohne Hilfe anderer nicht auskommen können. Der Grad der Behinderung muss also ein Ausmaß erreicht haben, das die Inanspruchnahme fremder Hilfe erforderlich macht (*Quantschnigg*, ÖStZ 1982, 189 ff).

Das begünstigte Förderziel besteht in der Linderung bzw. Beseitigung der persönlichen Notlage. Es werden daher auch die Mittel zur Verwirklichung des begünstigten Zwecks weniger in Sach- oder Geldzuwendungen, als vielmehr in speziellen sozialen Dienstleistungen zu erblicken sein. Als mildtätig anzusehen sind z.B. Hilfeleistungen wie „Essen auf Rädern“, die Gestellung von Pflegekräften bei vorübergehender Krankheit, Fahrdienste für Kranke und Behinderte oder die Begleitung hilfsbedürftiger Personen bei Einkäufen oder Behördengängen. In der Hilfeleistung bei körperlicher bzw. seelischer Unterstützungsbedürftigkeit muss nicht auch eine wirtschaftliche Hilfeleistung gelegen sein. Es kommt daher beim Vorliegen persönlicher Hilfsbedürftigkeit nicht auch darauf an, ob wirtschaftlich ein Unterstützungsbedürfnis vorliegt. Die unterstützten Personen müssen auf die gewährte Hilfe tatsächlich angewiesen sein. Die bloße finanzielle Unterstützung einer wirtschaftlich gut gestellten Person, die der körperlichen Hilfe, z.B. durch Pflege, bedarf, reicht nicht aus. Die Maßnahmen, die der Not leidenden Person Hilfe gewähren sollen, müssen darüber hinaus für den Zustand der unterstützten Person geeignet sein.

Die Bw. geht davon aus, dass bei bestimmten Gruppen, denen sie Unterstützung gewährt hat, nämlich z.B. Witwen, Pensionisten aufgrund von Berufsunfähigkeit etc. jedenfalls eine persönliche Hilfsbedürftigkeit vorliege und insoweit nicht die Einkommensverhältnisse sowie die Zumutbarkeit der Verwertung eigenen Vermögens zu berücksichtigen wären. Ursprünglich hat die Bw. sogar allen Pensionisten unabhängig von den Einkommen- und Vermögensverhältnissen Unterstützungen gewährt.

Der Bw. ist insoweit zuzustimmen, dass bei Mitgliedern dieser Gruppen besondere Gründe zu „besonderen Notlagen“ geführt haben können, die eine derartige Annahme rechtfertigen. Eine Abstandnahme von der Heranziehung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse aber allein aufgrund der Zugehörigkeit zur Gruppe der Witwen oder Berufsunfähigkeitspensionisten etc. ist im Hinblick auf die oben angeführte Lehre und Rechtsprechung nicht zulässig. Die Bw. hat aber nicht nachgewiesen, ob die unterstützten Personen auf die gewährte Hilfe tatsächlich angewiesen waren. Dazu kommt noch, dass die Hilfeleistung nicht in einer spezifischen Hilfestellung besteht (psychologische Betreuung etc.) sondern jeweils nur einheitlich je Gruppe festgelegte Geldbeträge pauschal gewährt wurden.

Die Bw. wäre aber verpflichtet gewesen, die näheren Umstände im Einzelfall zu erheben und entsprechend zu dokumentieren. Diese Verpflichtung ergibt sich schon aus § 4 Abs. 1 der Stiftungssatzung, wo festgelegt wird, dass über die Vergabe, die Art der Unterstützung und Förderung auf Grund begründeter, schriftlicher Anträge zu entscheiden ist. Die Bw. führt selbst an anderer Stelle aus, dass schriftliche Anträge auf Unterstützung aber erst ab dem Jahr 1997 vorliegen würden. In den Vorjahren seien die Anträge der Hilfsbedürftigen auf Unterstützung mündlich von den Personalabteilungen in Linz und Wien entgegengenommen, in den Stiftungsratssitzungen vorgetragen und nach Beratung hierüber der Beschluss gefasst worden (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 1998 betreffend die Jahre 1995 und 1996).

Dazu kommt auch noch, dass die Bw. trotz Aufforderung durch das Finanzamt die Einhaltung der von ihr selbst als Maßstab vorgeschlagenen und von ihr im Aktenvermerk vom 20. Jänner 1992 festgehaltenen Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen nicht durch geeignete Nachweise belegt hat. Dass sie dieser Aufforderung nicht gefolgt ist, weil sie eine andere Rechtsauffassung vertreten hat, vermag gegenständlich keine andere Beurteilung herbeizuführen.

Eine mildtätige (gemeinnützige) Körperschaft muss sich, wenn sie entsprechende Leistungen erbringt, von der Hilfsbedürftigkeit der zu unterstützenden Personen überzeugen. Unterlagen oder Aufzeichnungen über eine entsprechende Überprüfung sind von der Körperschaft im Hinblick auf § 42 BAO, wonach die tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Rechtsgrundlage der Körperschaft entsprechen muss, aufzubewahren (§ 132 BAO).

Da die Bw. nicht nachweisen konnte, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum ausschließlich auf mildtätige oder gemeinnützige Zwecke ausgerichtet war, konnten die in den einschlägigen Abgabengesetzen vorgesehenen Abgabenbefreiungen nicht gewährt werden.

Der Umstand, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen in den berufsgegenständlichen Jahren die Aufwendungen für die begünstigten Zwecke erheblich überstiegen haben bzw. ein Teil für werterhaltende Maßnahmen bei Gebäuden verwendet wurde, führt gegenständlich noch nicht zur Annahme eines Gewinnstrebens. Ist doch zu berücksichtigen, dass die Bw. bis Ende 1989 mangels bestellter Organe noch keine gemeinnützige Tätigkeit entfalten konnte, sie weiters als $\leq$ Stiftung $\geq$ für den Erhalt des Stiftungsvermögens zu sorgen hat, um auch in Zukunft ihren Zweck zu erfüllen und überdies die Zinsen für Spareinlagen im Zeitablauf stärkeren Schwankungen unterliegen.

Eventualanträge

Die Bw. beantragt gegebenenfalls die Aufwendungen für die Erhaltung und Verwaltung der beiden Liegenschaften L und D-Hof als abzugsfähige Aufwendungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen für die Jahre 1989, 1990 und 1991 zu berücksichtigen, weil sie dem Stiftungszweck dienen würden und daher nicht steuerschädlich sein könnten.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten..... Wie das Einkommen zu ermitteln ist bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Gesetz.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, nicht abgezogen werden.

Wie bereits dargestellt übte die Bw. unbestritten keinerlei betriebliche Tätigkeit aus. Sie verwaltete nur das Stiftungsvermögen wobei lediglich aus der Verwaltung des Kapitalvermögens Erträge erzielt wurden bzw. wurden von ihr die Zuwendungen an die Begünstigten beschlossen. Abgabenrechtlich relevant sind daher lediglich die von der Bw. erzielten Kapitalerträge. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Werbungskosten können allerdings nur Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen abgezogen werden. Die Aufwendungen für die gegenständlichen Liegenschaften stehen aber in keinem Zusammenhang mit den erzielten Kapitalerträgen.

Die Unterstützungszahlungen an die Begünstigten können schon gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nicht abgezogen werden. Der ebenfalls von der Bw. gestellte Antrag auf Berücksichtigung einer Inflationsrücklage wurde zuletzt nicht mehr aufrechterhalten (Berufungsergänzung vom 11.7.1997).

Körperschaftsteuer 1988

Gemäß § 6 Abs. 4 des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes, BGBl. Nr. 11/1975, erlangt eine Stiftung mit der Entscheidung der Stiftungsbehörde, dass die Errichtung der Stiftung zulässig ist, Rechtspersönlichkeit. In weiteren Schritten wird dann von der Stiftungsbehörde ein Stiftungskurator bestellt, der dann verpflichtet ist, der Stiftungsbehörde die Stiftungssatzung vorzulegen.

Mit Erlangung der Rechtspersönlichkeit ist das gewidmete Vermögen jedenfalls der Stiftung sowohl nach zivilrechtlichen als auch steuerrechtlichen Grundsätzen zuzurechnen.

Gegenständlich wurde von der zuständigen Stiftungsbehörde mit Bescheid vom 19. Jänner 1998 die Errichtung der Bw. als Stiftung für zulässig erklärt. Somit ist die Bw. mit diesem Zeitpunkt als Steuerrechtssubjekt entstanden.

Körperschaftsteuer 1992

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 Endbesteuerungsgesetz idF BGBl. Nr. 11/1993 entstand hinsichtlich jener Einkünfte für die eine Abgeltung der Steuerschuld gemäß § 1 Abs. 1 lit a und b (Einkünfte aus Geldeinlagen bei Banken sowie aus Forderungspapieren mit inländischer kuponanzahlender Stelle) vorzusehen ist, bereits für das Jahr 1992 bei der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) keine Steuerschuld. Dies galt nicht für die von diesen Kapitalerträgen nach den 1992 geltenden gesetzlichen Vorschriften einzubehaltende Kapitalertragsteuer (§ 2 leg. cit.).

Nach § 6 Abs. 2 dieser Bestimmung waren diese Kapitalerträge weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988, § 7 Abs. 2 des KStG 1988) zu berücksichtigen. Dies galt nur bei der Berechnung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) des Steuerpflichtigen. Die Vorschriften über eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer blieben unberührt.

Gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung werden u.a. auf die Einkommensteuerschuld angerechnet:

1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,
2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.

Ist nach Abs. 2 leg. cit. die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Eine Anrechnung der 1992 einbehaltenen Kapitalertragsteuer wäre demnach nur möglich, wenn die Amnestievoraussetzungen nicht erfüllt waren oder, wenn im Rahmen des „Günstigkeitsvergleiches“ die zu erhebende Tarifsteuer geringer als die einbehaltene Kapitalertragsteuer gewesen wäre (siehe *Gassner*, Die neue Endbesteuerung ÖStZ 1993 1/2 S 7).

Gegenständlich liegt aber keiner dieser Gründe vor. Die einbehaltende Kapitalertragsteuer in Höhe von S 607.250,- war daher nicht anzurechnen.

Vorauszahlungen Körperschaftssteuer 1995 und Folgejahre

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

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Bei Berechnung der Vorauszahlung für ein Kalenderjahr bildet die Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr die Grundlage.

Da die Bw. lediglich vorbringt, dass die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht für die von ihr im Jahr 1993 erzielten Einkünfte zu Unrecht angenommen wurde, wird auf die abweisende Entscheidung über die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1993 verwiesen.