

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D in der Beschwerdesache des E-Verein über die Beschwerde vom 14.9.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 17.8.2015 betreffend Körperschaftsteuer 2013 in seiner Sitzung am 10.10.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 wird für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 5.273,75 in Höhe von EUR 1.318,- festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensgang**

Der Beschwerdeführer, ein Verein, reichte am 24.9.2014 die Körperschaftsteuererklärung für 2013 ein, erklärte darin EUR 5.273,75 an Einkünften aus Gewerbebetrieb und beanspruchte einen Freibetrag gemäß § 23 KStG in Höhe von EUR 7.300,-.

Über Ersuchen um Ergänzung seitens des Finanzamtes vom 17.4.2015 und vom 18.2.2016 gab der Beschwerdeführer in seinen Schreiben vom 18.5.2015 und vom 16.3.2016 unter anderem an, dass er in den Bereichen Nachhilfe (Mathematik, Latein, Deutsch, Englisch), Sprachunterricht (Englisch, Deutsch als Fremdsprache), außerschulischer Unterricht für Heimschüler (Englisch, Deutsch, Mathematik), Freizeitveranstaltungen für Jugendliche (englischsprachige Freizeit und Spieleabende), Bibellehre im Rahmen der Gottesdienste, Abendmahlsfeiern, Bibelstunden im Rahmen der Christlichen Gemeinde O und im

publizistischen Bereich (Unterrichtsmaterialien, Internetseite, Rundbriefe, Karten und Broschüren) tätig sei. Aus dem Bereich Unterricht habe er 2013 EUR 20.202,77 an Einnahmen erzielt, aus dem Bereich Freizeitveranstaltungen für Jugendliche habe er keine Einnahmen erzielt, aus dem Bereich der Bibellehre EUR habe er EUR 2.477,14 an Einnahmen erzielt und aus dem publizistischen Bereich habe er ebenfalls keine Einnahmen erzielt. Mitgliedsbeiträge von Vereinsmitgliedern seien 2013 nicht erhoben worden.

Seit Anfang Mai 2011 biete Pastor X protestantische Gottesdienste im L-Tal an. Dieser Dienst könne nicht mithilfe von freiwilligen Spenden finanziert werden und werde daher durch die Unterrichtstätigkeit von Pastor X und seiner Familie unterstützt. Dazu sei der beschwerdeführende Verein gegründet worden, der die Bibellehre und den christlich motivierten Bildungsauftrag vereine. Der Verein habe 2013 fünf Mitglieder gehabt.

Die Gottesdienste würden von einigen wenigen Einheimischen und vor allem von Gästen besucht. 2013 habe jeden Sonntag zumindest ein deutschsprachiger Gottesdienst stattgefunden. Während der Woche werde am Donnerstag eine Bibelstunde abgehalten, in deren Rahmen auch das Abendmahl gefeiert werde. Während der Gottesdienste werde eine Spendenbox am Ausgang aufgestellt, das Spendenaufkommen sei schwankend. Der Verein erhalte auch Spenden per Banküberweisung. Pastor X übernehme die Vorbereitung der Predigten, die Bibelstunden und Abendmahlsfeiern, Krankenbesuche, seelsorgerliche Gespräche, Treffen und Besprechungen mit anderen Pastoren und die Teilnahme an Konferenzen. Die Bibellehre erfolge auf Grundlage des Apostolischen Glaubensbekenntnisses, der altkirchlichen Bekenntnisse und den Grundlagen der Reformation. Die Lehre erfolge in Übereinstimmung mit dem Kleinen Katechismus von Martin Luther und dem Heidelberger Katechismus, außerdem den Lehren der Gnade entsprechend (TULIP). Maßgebend seien auch die Chicago-Erklärung (Bekenntnis zur Heiligen Schrift als autoritative Grundlage des christlichen Glaubens) und die Berliner Erklärung (Abweisung der charismatischen und pfingstlerischen Irrlehren und Praktiken). Die Bibellehre könne als "christlich mit reformatorischer Ausrichtung" beschrieben werden.

Die unentgeltlichen Freizeitveranstaltungen für Jugendliche seien christliche Englisch-Camps und wöchentliche Spieleabende. Die unentgeltlich abgegebenen Druckwerke seien Einladungen zu den Gottesdiensten (Flyer in Postkartengröße und Plakate), Lesungs- und Predigttexte, Ansichtskarten, Lesezeichen und Kalender.

Der Unterrichts- und Büroraum und die Wohnung des Pastors X befänden sich im selben Mietobjekt. Die anteilige Miete für den Unterrichts- und Büroraum sei anhand der Quadratmeterzahl ermittelt worden. Der Unterrichtsraum sei räumlich von der Privatwohnung von Pastor X getrennt und werde für den Unterricht genutzt, aber auch für die Ausarbeitung von Predigten, das Verfassen von E-Mails und Beratungsgespräche.

Mit Bescheid vom 17.8.2015 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer 2013 unter Berücksichtigung eines Freibetrages gemäß § 23 Z 2 KStG für "die Bibellehre" mit EUR 1.187,- fest. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt an, dass die Vereinsstatuten die Voraussetzungen für eine Behandlung des Vereins als gemeinnützig erfüllten. Da jedoch bei der tatsächlichen Geschäftsführung 90 % der Einnahmen aus Nachhilfe- und Sprachunterricht erwirtschaftet würden und nur 10 % aus dem Bereich der Bibellehre, stehe ein Freibetrag nur im Ausmaß von 10 % des Gesamtgewinnes zu.

In seiner Beschwerde vom 14.9.2015 brachte der Beschwerdeführer vor, dass hinsichtlich des Bildungsangebotes keine Konkurrenz zu gewerblichen Betrieben vorliege. Die angebotenen Unterrichtsveranstaltungen seien unentbehrlich für die Erreichung des Vereinszwecks. Das dafür vereinnahmte Entgelt stelle die materiellen Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks zur Verfügung und ermögliche die Planung und Durchführung auch der unentgeltlichen Bildungsangebote. Zugestanden werde, dass im Jahr 2013 knapp 90 % der Einnahmen des Vereins durch entgeltlichen Unterricht erzielt worden seien. Diese Einnahmen seien zu mehr als 50 % für den begünstigten Zweck der Bibellehre verwendet worden. Der Verein sei im hinteren L-Tal ansässig und tätig, in diesem Gebiet seien 2013 weder Privatpersonen noch Unternehmen im Bildungsbereich tätig gewesen. In der Lokalzeitung seien keine diesbezüglichen Anzeigen von Privatpersonen oder Unternehmen veröffentlicht worden. Die nächste Sprachschule sei das Englischinstitut im 36,4 km Fahrtstrecke entfernten M. Englisch-Gruppenunterricht werde an der Volkshochschule O angeboten. Einzelunterricht werde von gewerblichen Anbietern üblicherweise nicht angeboten. Gewerbliche Anbieter für Nachhilfe im Gruppenunterricht fänden sich nur in P und anderen Orten des P-Tals. Auch hinsichtlich des Unterrichts via Internet bestehe keine direkte Konkurrenz zu anderen Anbietern. Die Schüler bzw deren Eltern seien mit den Lehrpersonen des Vereins persönlich bekannt und durch langjährige freundschaftliche Beziehungen verbunden. Sie teilten meist auch ein besonderes Interesse für die christliche Zielsetzung des Vereins, den sie durch das Unterrichtsentgelt und zusätzliche freiwillige Spenden unterstützten. Ein aufgrund der Körperschaftsteuer erhöhtes Unterrichtsentgelt sei sozial nicht zu verantworten und würde der christlichen Zielsetzung des Vereins widersprechen.

Der Verein habe im Jahr 2013 Einnahmen aus dem Bereich Unterricht in Höhe von EUR 20.202,77 erzielt, denen Ausgaben in Höhe von EUR 9.252,60 (darin enthalten: Ausgaben für Personal von EUR 5.036,-) gegenübergestanden seien. Aus dem Bereich der Bibellehre habe der Verein Einnahmen in Höhe von EUR 2.477,14 erzielt, denen Ausgaben in Höhe von EUR 8.153,58 (darin enthalten: Ausgaben für Personal in Höhe von EUR 4.875,-) gegenübergestanden seien. Die Einnahmen durch entgeltlichen Unterricht würden zu 35,48 % durch lokale Unterrichtsangebote erzielt und zu 64,52 % durch Unterricht über das Internet.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 1.7.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und setzte die Körperschaftsteuer 2013 ohne Berücksichtigung eines Freibetrages für begünstigte Zwecke in Höhe von EUR 1.318,- fest. Der Beschwerdeführer beantragte daraufhin am 27.7.2016 die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Er ergänzte sein Vorbringen dahin, dass die Umsätze aus dem begünstigungsschädlichen Bereich der Unterrichtstätigkeit weniger als EUR 40.000,- betrügen und daher eine automatische Ausnahmegenehmigung vorliegen müsse. Die Haupttätigkeit des Vereins bestehe in der Ausrichtung der Gottesdienste und Bibelstunden der christlichen Gemeinde in O, einer evangelikalen Freikirche. Zu diesem Zweck sei ein Pastor auf geringfügiger Basis für 25 Stunden/Monat angestellt worden. Es fänden jede Woche zwei Sonntagsgottesdienste statt, danach würden Kaffee und Kekse angeboten. Die Einnahmen aus diesem Tätigkeitsbereich bestünden aus freiwilligen Gaben der Gläubigen und Spenden per Banküberweisung. Gemessen am Arbeitsaufwand bestehe die Haupttätigkeit des Vereins in der Bibellehre.

Das Bundesfinanzgericht forderte den Beschwerdeführer am 21.6.2019 zur Stellungnahme auf, welche Personen die angebotenen Bildungsmaßnahmen durchführten, über welche Qualifikationen diese Personen jeweils verfügten und welche Unterrichtsmaterialien verwendet würden. Ebenso wurde um Angabe ersucht, welche Personen die angebotenen Bildungsmaßnahmen in Anspruch nahmen, welche Personen im Jahr 2013 Vereinsmitglieder waren und ob diese in einem Verwandtschaftsverhältnis zueinander stehen. Schließlich wurde um Darstellung ersucht, wie die Kontaktaufnahme von Personen, die Bildungsveranstaltungen des Vereins in Anspruch nehmen möchten, mit dem Verein erfolgt und wie die Allgemeinheit Kenntnis vom Bildungsangebot des Vereins erlangt.

In seiner Stellungnahme vom 19.7.2019 brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, dass Nachhilfeunterricht in Englisch von X, der in Südafrika zweisprachig aufgewachsen sei, erteilt werde. Dieser habe viele Jahre Erfahrung im Unterricht für alle Altersstufen und in der Ausbildung von Lehrkräften. Der Unterricht in den übrigen Fächern werde von Y erteilt, die in Österreich maturiert und in Deutschland studiert habe und einen Studienabschluss in Germanistik und viele Jahre Unterrichtserfahrung habe. Als Unterrichtsmaterialien seien die Schulbücher oder Arbeitsblätter der Jugendlichen, Zeitungsartikel, Unterrichtsbücher und selbst erstellte Materialien verwendet worden. Die Kursbeiträge der Teilnehmer im hinteren L-Tal seien meist bar bezahlt worden. Bei Unterricht per Internet sei vorab ein Vertrag geschlossen oder nachträglich eine Rechnung gestellt worden. Als Materialien für den Heimschulunterricht würden hauptsächlich jene des Philadelphia Heimschulwerks verwendet, mit dem seit langem eine Zusammenarbeit bestehe.

Vereinsmitglieder im Jahr 2013 seien X, seine Frau Y, die Tochter von Y, der Vater von Y, die Mutter von Y sowie zwei weitere Personen (Z1 und Z2) gewesen, die in *"keinem Verwandtschaftsverhältnis"* stünden.

Die Bildungsveranstaltungen des Vereins seien 2013 durch eine Anzeige in der L-Tal Heimatstimme und durch im Europahaus O ausgelegte Flyer bekanntgemacht worden. Teilweise sei die Kontaktaufnahme durch das Gemeindebüro Q erfolgt, im Übrigen habe im hinteren L-Tal Mundpropaganda genügt. Die Kontaktaufnahme der Heimschüler sei durch Vermittlung des Heimschulwerks Philadelphia Schule oder persönlich auf halbjährlich stattfindenden Eltern-Schüler-Seminaren erfolgt. Gottesdienste würden in der L-Tal Heimatstimme, durch Auflage von Flyern und im Internet unter URL bekanntgemacht.

Die Christliche Gemeinde O gehöre nicht zur FKÖ (den Freikirchen Österreichs). Für Einkünfte aus dem Bereich der Bibellehre beanspruche der Beschwerdeführer die abgabenrechtliche Begünstigung, weil er dem Zweck der Volksbildung (Erwachsenenbildung) diene. Ebenso dienten die übrigen Bildungsveranstaltungen dem begünstigten Zweck der Volksbildung (Erwachsenenbildung) und dem Zweck der Schulbildung.

## **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer ist ein im Vereinsregister zu ZVR-Zahl 1 eingetragener Verein. Im Jahr 2013 war Y Vereinsleiterin, X ihr Stellvertreter und Kassier, Y Stellvertreterin des Kassiers, X Schriftführer und Y Stellvertreterin des Schriftführers. Dies ergibt sich aus dem Vereinsregister.

Nach den vorgelegten Vereinsstatuten ist der Vereinszweck unter anderem die "Förderung der Bildung auf christlicher Grundlage und mit reformatorischer Ausrichtung". Ideelle Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks sind unter anderem Vorträge, religiöse Versammlungen, Unterrichtsveranstaltungen und Freizeitveranstaltungen mit Bildungscharakter. Die materiellen Mittel sollen unter anderem durch Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge, Spenden und Teilnahmegebühren für Bildungsveranstaltungen aufgebracht werden. Die Statuten gestatten ausdrücklich die Leistung von "angemessenen Vergütungen" an Mitglieder für Tätigkeiten im Dienst des Vereins.

Die Vereinsstatuten enthalten in § 16 unter der Überschrift "*Freiwillige Auflösung des Vereins*" unter 2) folgende Auflösungsbestimmung: "*Die Mitgliederversammlung hat auch - sofern Vereinsvermögen vorhanden ist - über die Abwicklung zu beschließen. Insbesondere hat sie einen Abwickler zu berufen und den Beschluss darüber zu fassen, wem dieser das nach Abdeckung der Passiven und Erstattung der von den Mitgliedern geleisteten Einlagen verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen hat. Das verbleibende Vereinsvermögen soll soweit an die Mitglieder verteilt werden, dass es den Wert der von diesen geleisteten Einlagen erstattet. Das darüber hinaus verbleibende Vermögen soll, soweit dies möglich und erlaubt ist, einer Organisation zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO wie dieser Verein verfolgt, sonst Zwecken der Sozialhilfe.*"

Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2013 nach Angaben der Vereinsleiterin Y sieben Vereinsmitglieder, nämlich X, dessen Frau Y, deren Tochter, deren Mutter, deren Vater und Z1 und Z2. Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2013 nach eigenen Angaben keine Mitgliedsbeiträge erhoben. Die vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen enthalten unter anderem eine Übersicht "Spenden", aus der hervorgeht, dass "Familie Z" im Jahr 2013 monatlich EUR 50,- gespendet hat. Dies ist auch aus den vorgelegten Bankkontoauszügen ersichtlich, wo Z1 als Zahlerin ausgewiesen ist.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2013 nach eigenen Angaben, die aufgrund der vorgelegten Kontoauszüge und Aufstellungen über Bareinnahmen nachvollziehbar sind, Einnahmen aus dem Bereich Unterricht in Höhe von EUR 20.202,77 und Einnahmen aus dem Bereich Bibellehre in Höhe von EUR 2.477,14 erzielt. Die Einnahmen durch entgeltlichen Unterricht werden zu 35,48 % durch lokale Unterrichtsangebote erzielt und zu 64,52 % durch Unterricht über das Internet. Bei Unterricht über das Internet wird der Kontakt mit Schülern nach Angaben des Beschwerdeführers im wesentlichen über die Philadelphia-Schule hergestellt. *"Die Philadelphia-Schule ist ein freies christliches Heimschulwerk, welches Familien hilft im Heimunterricht (Homeschooling) ihre Kinder in Verantwortung vor Gott und auf das Evangelium Jesu gestützt in einem familiären Umfeld zu erziehen und zu bilden. Die Arbeit umfasst die Begleitung und Beratung von Eltern und Schülern, abhängig von den individuellen Bedürfnissen."* Träger der "Philadelphia-Schule" ist der "Philadelphia-Schule freies christliches Heimschulwerk e.V. mit Sitz in D-57080 Stegen. Dies geht aus dem Inhalt der Website <https://www.philadelphia-schule.de/> hervor.

Diesen Einnahmen stehen geltend gemachte Ausgaben von EUR 9.252,60 für den Bereich Unterricht und EUR 8.153,58 für den Bereich Bibellehre gegenüber. Die geltend gemachten Aufwendungen für "eigenes Personal" in Höhe von EUR 4.875,- im Bereich Bibellehre fließen zur Gänze an X. Die geltend gemachten Aufwendungen für "eigenes Personal" in Höhe von EUR 5.036,- im Bereich Unterricht fließen zur Gänze an Y, was sich aus den vorgelegten Aufzeichnungen des Beschwerdeführers ergibt.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2013 einen Arbeitnehmer, und zwar X, beschäftigt. Dieser hat im Jahr 2013 neben den nichtselbständigen Einkünften, welche er vom Beschwerdeführer bezieht, keine weiteren Einkünfte erklärt. In ihrer Einkommensteuererklärung für 2013 hat Y Erlöse aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 4.617,60 erklärt. Dies ist aus dem Abgabensystem des Bundes ersichtlich.

Dem glaubwürdigen Vorbringen des Beschwerdeführers folgend wird die Unterrichtstätigkeit des Beschwerdeführers durch X und Y bestritten. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Bereich Bibellehre wird durch X bestritten, der als Pastor auftritt.

Der Beschwerdeführer hat seinen ebenfalls glaubwürdigen Angaben zufolge im Jahr 2013 wöchentliche Spieleabende unentgeltlich veranstaltet, die regelmäßig von vier Personen aus

Q besucht wurden. Ebenso hat der Beschwerdeführer 2013 ein "Christliches English Camp" veranstaltet, an dem eben diese vier Personen sowie drei weitere Personen aus Q teilgenommen haben. Inhalt dieser Veranstaltung war "die Meta-Erzählung des Christentums - Schöpfung, Sündenfall, Erlösung". Schließlich hat der Beschwerdeführer einmal wöchentlich während des Sommers Vorträge zur Kirchengeschichte des L-Tal unentgeltlich im Zusammenhang mit den religiösen Versammlungen der Christlichen Gemeinde O und vor deren Teilnehmern veranstaltet. Diese Vorträge wurden von Y gehalten.

Die "Christliche Gemeinde O" ist unstrittig keine in Österreich gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft. Sie ist nach Angaben des Beschwerdeführers und den Ermittlungsergebnissen des Bundesfinanzgerichts nicht Mitglied im Bund Evangelikaler Gemeinden (<http://www.beg.or.at/ueber-uns/wer-wir-sind.html>), der gemäß der Verordnung BGBl II 250/2013 als Kirche (Religionsgesellschaft) anerkannt ist.

## Erwägungen

*§ 34 Abs 1 BAO bestimmt: "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. ..."*

Gemäß § 41 Abs 1 BAO muss die Satzung einer Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben.

Gemäß § 38 Abs 1 BAO sind solche Zwecke kirchlich, durch deren Erfüllung gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften gefördert werden. Die Annahme des Vorliegens kirchlicher Zwecke iSd § 38 BAO scheitert von vornherein, wenn nach dem Inhalt der Satzung eine ausschließliche Förderung gesetzlich anerkannter Kirchen- und Religionsgesellschaften nicht zu erkennen ist. Es gibt nämlich auch Gemeinschaften, die sich zum Evangelium von Jesus Christus bekennen, die aber nicht den Status einer anerkannten Kirche haben (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0563). Die "Christliche Gemeinde O" ist keine gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft. Der Beschwerdeführer als Trägerverein der "Christlichen Gemeinde O" verfolgt aus diesem Grund keine kirchlichen Zwecke im Sinn des § 38 Abs 1 BAO. Eine abgabenrechtliche Begünstigung wegen Betätigung für kirchliche Zwecke ist daher ausgeschlossen.

Eine Betätigung für mildtätige Zwecke wird nicht behauptet und liegt zweifelsfrei nicht vor. Somit ist noch zu prüfen, ob die Betätigung des Beschwerdeführers als gemeinnützig angesehen werden kann.

Gemäß § 35 BAO sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Dies trifft dann zu, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet - etwa durch Förderung der Schulbildung oder der Volksbildung - nützt.

Gemäß § 39 Z 5 BAO ist Voraussetzung für die Annahme einer ausschließlichen Förderung der Allgemeinheit unter anderem, dass in der Satzung für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes eine Verwendung des Vermögens 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 vorgesehen ist. Aufgrund der Passage in § 16 der Vereinssatzung *"...soweit es möglich oder erlaubt ist"* und *"Organisation..., die gleiche oder ähnliche Zwecke verfolgt"* ist nicht sichergestellt, dass das Vermögen des Beschwerdeführers im Fall einer Auflösung oder Aufgabe einem nach § 34 BAO begünstigten Zweck erhalten bleibt (VwGH 20.2.1996, 93/13/0210). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Verwendung des Vereinsvermögens im Falle der Auflösung subsidiär auch für - nicht näher konkretisierte - Zwecke der Sozialhilfe vorgesehen ist (so auch BFG 16.1.2019, RV/7101591/2017). Somit erfüllen bereits die Vereinsstatuten des Beschwerdeführers nicht die Voraussetzungen für seine Behandlung als gemeinnützig und erweist sich das Beschwerdebegehren schon aus diesem Grund nicht als berechtigt.

Wesentlich für die Anerkennung einer Körperschaft als gemeinnützig ist die ausschließliche Förderung der Allgemeinheit (§ 39 BAO). Eine ausschließliche Förderung der Allgemeinheit liegt vor, wenn die Körperschaft - abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken - keine anderen als gemeinnützige Zwecke verfolgt (Z 1 leg cit) und auch die übrigen der im § 39 BAO genannten Voraussetzungen erfüllt.

Die Verfolgung anderer religiöser Zwecke als der kirchlichen Zwecke (etwa: die Verbreitung eines bestimmten Glaubens) im Sinn des § 38 Abs 1 BAO ist nach der Lehre keinesfalls gemeinnützig (*Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine*, 10.A., 108; VwGH 26.2.2004, 2001/16/0366). Die Nennung von gottesdienstlichen Versammlungen (§ 3 Abs. 2 Z 3 der Vereinsstatuten) als eines der ideellen Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks (Förderung der Bildung und Wissenschaft, § 2 der Vereinsstatuten), lässt schon für sich betrachtet Zweifel an der beabsichtigten Verfolgung gemeinnütziger Zwecke aufkommen. Ebenso ist der Beschwerdeeinwand, bei den abgehaltenen Wortgottesdiensten und Bibelstunden würde der Aspekt der Bildung im

Vordergrund stehen, nicht geeignet, die Gemeinnützigkeit des Bereichs der Bibellehre darzustellen.

Zudem muss gemäß § 42 BAO auch die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft - abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken - auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes abzielen und den Bestimmungen entsprechen, welche die Satzung aufstellt.

Das vom Beschwerdeführer dargestellte unentgeltliche Bildungsangebot bestand aus einem "Christlichen English Camp", Spieleabenden für Jugendliche und Vorträgen zur Kirchengeschichte des L-Tal. Das "Christliche English Camp" und die Vorträge zur Kirchengeschichte des L-Tal sind dem Bereich der Bibellehre zuzuordnen und erfüllen damit religiöse und nicht gemeinnützige Zwecke. Somit verbleiben die Spieleabende mit vier Teilnehmern als einziges nicht vordergründig religiös motiviertes und unentgeltliches Bildungsangebot des Vereins, das zweifelsfrei auf eine Förderung der Allgemeinheit abzielt.

Die Abhaltung von Unterricht in verschiedenen Ausprägungen gegen Entgelt stellt sich hingegen als typische gewerbliche Tätigkeit in Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO) mit dem vom Beschwerdeführer genannten Zweck der Einnahmenerzielung dar. Gemäß § 45 Abs 3 BAO ist ein solcher Geschäftsbetrieb dann begünstigungsschädlich, wenn weder die Voraussetzungen des § 45 Abs 1 BAO noch des § 45 Abs 2 BAO vorliegen. Diesfalls kommt gemäß § 44 BAO einer Körperschaft, die einen solchen Betrieb unterhält, eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke insgesamt nicht zu.

Eine nähere Betrachtung der tatsächlichen Geschäftsführung des Beschwerdeführers zeigt, dass diese durch religiöse Motive bestimmt und auf religiöse Zwecke ausgerichtet ist, was an sich bereits einer steuerlich begünstigten Behandlung des Vereins entgegensteht. Nach Angaben des Beschwerdeführers werden die religiösen Aktivitäten der "Christlichen Gemeinde O" im Rahmen des beschwerdeführenden Vereins verfolgt und abgewickelt. Grob die Hälfte der Vereinsausgaben werden für Zwecke der Bibellehre aufgewendet. Die Religionsausübung stellt nach dem Beschwerdevorbringen die Haupttätigkeit des Beschwerdeführers dar, zumal wöchentlich religiöse Versammlungen und Bibelstunden stattfanden und während des Sommers wöchentlich Vorträge zur Kirchengeschichte des L-Tal vor Teilnehmern der religiösen Versammlungen gehalten wurden. Wie der Beschwerdeführer selbst einräumt, dient die Abhaltung von Unterricht in verschiedenen Formen gegen Entgelt wesentlich dem Aufbringen finanzieller Mittel für den Bereich der Bibellehre. Insgesamt findet die tatsächliche Geschäftsführung diesbezüglich keine Deckung im in den Statuten dargestellten Vereinszweck, sodass das wesentliche Tatbestandsmerkmal des § 45 Abs 1 BAO nicht erfüllt ist.

Die Unterrichtstätigkeit stellt auch keinen unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinn des § 45 Abs 2 BAO dar. Die Unterrichtstätigkeit ist in ihrer Gesamtrichtung nicht auf die Erfüllung gemeinnütziger Zwecke eingestellt, sondern zu einem Gutteil auf die Aufbringung von Mitteln für den nicht begünstigungsfähigen Bereich der Bibellehre. Die statutenmäßigen Zwecke könnten durchaus auch durch andere Maßnahmen als durch entgeltlichen Unterricht - etwa durch das Einheben von Mitgliedsbeiträgen - gefördert werden. Und schließlich befindet sich der Beschwerdeführer durch seine Unterrichtstätigkeit in einem Konkurrenzverhältnis mit anderen Anbietern vergleichbarer Leistungen. Der Einwand, dass die Unterrichtstätigkeit in keiner Konkurrenzsituation zu anderen Anbietern von Unterricht im geographischen Nahebereich stehe und daher von einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb auszugehen sei, geht schon deshalb ins Leere, weil die Beschwerdeführerin ihren Umsatz aus diesem Bereich zu knapp 65 % durch Unterricht über das Internet erzielt. Der Markt für Unterricht im Internet ist geradezu unüberschaubar groß und international, sodass der Beschwerdeführer jedenfalls mit anderen Betrieben derselben oder ähnlicher Art in Wettbewerb tritt. Der Einwand, hinsichtlich des Unterrichts über das Internet bestehe keine Konkurrenz zu anderen Anbietern, da die Schüler bzw. deren Eltern mit den Lehrpersonen des Vereins persönlich bekannt bzw. befreundet seien und ein besonderes Interesse für die christliche Zielsetzung des Vereins teilten, vermag diese Einschätzung nicht zu entkräften, sondern deutet vielmehr darauf hin, dass die Unterrichtstätigkeit einerseits religiös motiviert ist und das Unterrichtsangebot sich andererseits nicht an die Allgemeinheit richtet. Auch die religiöse Ausrichtung der Philadelphia-Schule stützt diese Einschätzung. Diese Aspekte stehen der begehrten abgabenrechtlichen Begünstigung ebenfalls entgegen.

Eine ausschließliche und selbstlose Förderung der Allgemeinheit (dazu *Baldauf* in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine, 10.A., 156; VwGH 3.12.1969, 0823/69) ist abschließend vor dem Hintergrund nicht erkennbar, dass Y und der als Pastor der Freien Christlichen Gemeinde O auftretende X alle notwendigen Vereinsfunktionen (Vereinsleiter, Kassier, Schriftführer und jeweils deren Stellvertreter) besetzen, sämtliche Vereinsaktivitäten (sowohl in den Bereichen des Unterrichts als auch der Bibellehre) bestreiten und gemeinsam mehr als die Hälfte der gesamten Vereinsausgaben beziehen. Letzteres geschieht in einem Umfang, der augenscheinlich Erwerbszwecken zur Deckung des Lebensunterhaltes des Ehepaars XY dient, zumal sowohl X und Y laut ihren Abgabenerklärungen für 2013 keinerlei weitere Einkünfte beziehen. Auch der Aspekt, dass von den fünf die (erweiterte) Familie des Ehepaars XY bildenden Vereinsmitgliedern keine Mitgliedsbeiträge eingehoben werden, während die beiden übrigen, familienfremden Vereinsmitglieder monatliche Spenden leisten, entspricht nicht einer selbstlosen Gebarung. Die eigenwirtschaftlichen Interessen des Ehepaars XY stehen bei der finanziellen Gebarung des Beschwerdeführers deutlich im Vordergrund.

Insgesamt erweist sich auch die tatsächliche Geschäftsführung des Beschwerdeführers als nicht auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung von gemeinnützigen Zwecken eingestellt.

Da weder die Vereinsstatuten die Voraussetzungen für die Behandlung des Beschwerdeführers als gemeinnützig oder kirchlich erfüllen noch die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins der Förderung gemeinnütziger oder kirchlicher Zwecke im Sinn der §§ 34 bis 47 BAO dient, steht der Freibetrag für begünstigte Zwecke (§ 23 Abs 1 KStG) nicht zu. Die im Jahr 2013 erzielten Einkünfte sind daher entsprechend der Beschwerdeentscheidung vom 1.7.2016 zur Gänze Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 2013.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die rechtliche Würdigung im Erkenntnis ist zwingende Folge der festgestellten Sachverhaltselemente, ergibt sich direkt aus dem Gesetz und folgt der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war darüber hinaus nicht zu lösen.

Innsbruck, am 15. Oktober 2019