



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTG Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine gemeinnützige Stiftung des bürgerlichen Rechts mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland, deren Zwecke die Förderung von Wissenschaft und Forschung

durch Verbesserung der Aufklärung der allgemeinen Öffentlichkeit und der Gesellschaft, die Förderung von Wissenschaft und Forschung in der Biomedizin und der Altertumswissenschaft (Archäologie) im Sinne vergleichender Kultur- und Kunstgeschichte und die Förderung von Kunst sind.

Der Bw. wurden mit den Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 vom 25. Jänner 2006 unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der X-KG mit Sitz in Wien in Höhe von € 12.805,44 im Jahr 2002 und in Höhe von € 349.300,53 im Jahr 2003 die Körperschaftsteuer vorgeschrieben.

Diese Abgabenbescheide gründeten sich auf die in den aufgrund der einheitlichen und gesonderten Feststellungen bei der X-KG gemäß § 188 BAO ergangenen Bescheiden getroffenen Feststellungen. Die betreffenden Feststellungsbescheide waren zum Zeitpunkt der Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide bereits in Rechtskraft erwachsen.

Zur Begründung der Abgabenbescheide wurde vom Finanzamt folgendes ausgeführt: Die Bw. werde in den Jahren 2002 und 2003 als gemeinnützig im Sinne der §§ 34 ff BAO anerkannt. Da die Beteiligung an einer Personengesellschaft nur kurzfristig bestand (Schenkungsvertrag vom 12. April 2002; Veräußerung mit Wirkung vom 1. Jänner 2003) habe die Bw. nicht die Begünstigungswürdigkeit verloren (vgl. Rz 202 der VereinsR 2001). Es sei daher nicht notwendig gewesen, einen Antrag auf Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs. 2 BAO zu stellen. Da die Beteiligungserträge einschließlich des Veräußerungserlöses Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellten und eine gemeinnützige Körperschaft jedenfalls mit ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb körperschaftsteuerpflichtig sei, sei für 2002 und 2003 Körperschaftsteuer vorzuschreiben. Der Freibetrag gemäß § 23 KStG 1988 sei berücksichtigt worden.

In der gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 erhobenen Berufung vom 23. Februar 2006 brachte die Bw. folgendes vor: Dr. Y. sei als Kommanditist an der X-GmbH & Co KG mit Sitz in Berlin beteiligt. Die X-GmbH & Co KG sei ihrerseits an der X-KG mit Sitz in Wien beteiligt. Dr. Y. habe mit Schenkungsvertrag vom 12. April 2002 einen Teil seiner Beteiligung an der X-GmbH & Co KG an die von ihm gegründete gemeinnützige Stiftung Bw. übertragen. Zur Wahrung der ausschließlichen Gemeinnützigkeit habe sich die Bw. in der Stiftungssatzung sowie im Schenkungsvertrag verpflichtet, keine Stimm-, Widerspruchs- und Kontrollrechte bei der X-GmbH & Co KG wahrzunehmen. Der Gesellschaftsvertrag der X-GmbH & Co KG sei ebenfalls dahingehend geändert worden, dass die Bw. auf das betriebliche Geschehen keinen Einfluss nehmen habe können, d.h. keine Stimm-, Widerspruchs- und

Kontrollrechte gehabt habe. Acht Monate später, mit Wirkung vom 1. Jänner 2003, habe die Bw. ihren Anteil an der X-GmbH & Co KG – und aufgrund des Durchgriffsprinzips bei Personengesellschaften – auch den Anteil an der X-KG verkauft.

Eine gemeinnützige Körperschaft bzw. Stiftung sei gemäß § 5 Z. 6 KStG 1988 grundsätzlich von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Diese Bestimmung sei auch auf ausländische gemeinnützige Stiftungen anwendbar, die ihren Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet der Europäischen Union hätten. Nach § 44 BAO trete der Verlust aller abgabenrechtlichen Begünstigungen dann ein, wenn der begünstigte Rechtsträger einen Gewinnbetrieb führe. Nach § 23 Z 2 EStG 1988 zählten zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch *"Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien."* Damit eine Mitunternehmerschaft im steuerlichen Sinn vorliege, müssten die beiden Kriterien Übernahme des Unternehmerrisikos und Unternehmerinitiative gegeben sein. Unternehmerinitiative entfalte jedoch nur, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen könne, wer an unternehmerischen Entscheidungen teilhabe. Für das Vorliegen von Unternehmerinitiative sei die Möglichkeit der Ausübung von Gesellschaftsrechten notwendig, die wenigstens dem Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrecht des Kommanditisten angenähert sind. Die Bw. habe in ihrer Stiftungssatzung auf die Ausübung ihrer Gesellschaftsrechte verzichtet. Weiters sei der Gesellschaftsvertrag der X-GmbH & Co KG dahingehend geändert worden, dass der Bw. kein Stimmrecht zugestanden sei. Auch im Schenkungsvertrag zwischen Dr. Y. und der Bw. habe sich die Bw. verpflichtet, keine Stimm-, Widerspruchs- und Kontrollrechte bei der X-GmbH & Co KG auszuüben. In der Bundesrepublik Deutschland sei vom zuständigen Finanzamt die verbindliche Auskunft erteilt worden, dass die Bw. keine mitunternehmerischen Einkünfte erzielen würde (siehe Schreiben des Finanzamtes für Körperschaften Berlin vom 16. Juli 2002). Die erzielten Einkünfte aus der Beteiligung der Bw. an der X-GmbH & Co KG seien in der Bundesrepublik Deutschland steuerfrei. Die Beteiligung an der X-KG sei von der X-GmbH & Co KG gehalten worden. Wenn nun die Bw. aus ihrer Beteiligung an der X-GmbH & Co KG keine mitunternehmerischen Einkünfte erziele, könne sie das folgerichtig auch nicht aus ihrer mittelbaren Beteiligung an der X-KG. Nach der österreichischen Verwaltungspraxis sei darüber hinaus ein ererbter oder geschenkter Mitunternehmeranteil, der ehestmöglich veräußert werde, steuerunschädlich (siehe Rz 202 VereinsR 2001). Dazu werde ein Auszug aus dem Buch "Die Besteuerung der Vereine", das von bedeutenden Mitarbeitern der Finanzverwaltung verfasst worden sei, zitiert: *"Steuerunschädlich kann aber auch das Halten eines an sich begünstigungsschädlichen Mitunternehmeranteiles auch noch unter den folgenden Voraussetzungen sein: - Erwerb durch*

Erbschaft oder Schenkung; - ehestmögliche Veräußerung des Mitunternehmeranteiles ...
Insoweit durch das Halten der Beteiligung kein begünstigungsschädlicher Betrieb i.S. der
Aussagen in Rz 202 der VereinsR 2001 vorliegt, wird auch der Veräußerungserlös keine
steuerlichen Auswirkungen auslösen." (Baldauf/Renner/Wakounig, in: Die Besteuerung der
Vereine, Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hg.), 9. Aufl., S. 228-229). Zusammenfassend werde
daher festgehalten, dass beim gegenständlichen Sachverhalt keine Mitunternehmerbeteiligung
vorliege (siehe Auskunft des deutschen Finanzamtes). Selbst wenn eine
Mitunternehmerbeteiligung vorliegen würde, würden die Ausführungen laut dem o.a. Zitat
sowie Rz 202 der VereinsR 2001 greifen, welche das kurzfristige Halten einer
Mitunternehmerbeteiligung als steuerunschädlich einstufen würden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 7. August 2006
als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet: Grundsätzlich wird
den Ausführungen in der Berufung zugestimmt, dass eine Beteiligung an einer
Personengesellschaft begünstigungsunschädlich sei, wenn sie unentgeltlich erworben worden
sei und ehestmöglich veräußert werde. Dem Vorliegen dieser Umstände sei dadurch
Rechnung getragen worden, dass der Freibetrag gemäß § 23 KStG 1988 gewährt worden sei.

Die Beteiligung der Bw. an der Personengesellschaft sei jedoch jedenfalls als Gewerbebetrieb
einzustufen. Daher seien die daraus resultierenden Beträge einschließlich des Ertrages aus der
Veräußerung der Körperschaftsteuer zu unterziehen. Dabei sei es unerheblich, ob der
Beteiligungsinhaber auf seine Gesellschaftsrechte verzichte. Auch die Tatsache, dass das
zuständige Finanzamt in der Bundesrepublik Deutschland die Einkünfte als
nichtunternehmerisch eingestuft habe, sei für die in Österreich durchzuführende Besteuerung
nicht von Bedeutung.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 8. September 2006 den Antrag auf Vorlage der Berufung
zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor: Es
werde nochmals hervorgehoben, dass nach der Definition in § 23 Z 2 EStG 1988
Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften nur dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb
seien, wenn die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien. Die Bw. sei an der X-KG
mit Sitz in Wien nur mittelbar über ihre direkte Beteiligung an der X-GmbH & Co KG mit Sitz in
Berlin beteiligt. Die deutsche Finanzverwaltung habe die direkte Beteiligung der Bw. an der X-
GmbH & Co KG – darin enthalten auch die Einkünfte aus der X-KG – als nichtunternehmerisch
eingestuft. Folglich könnten schon aus diesem Grund keine mitunternehmerischen Einkünfte
in Österreich vorliegen. In der Anlage werde der Bescheid des Finanzamtes Heidelberg für die

Jahre 2002 und 2003 vorgelegt, aus welchem ersichtlich sei, dass dieses Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 festgesetzt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw., eine gemeinnützige Stiftung mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland, wendet sich gegen die Vorschreibung von Körperschaftsteuer für die von ihr in den Jahren 2002 und 2003 im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligungserträge und Veräußerungserlös).

Die Berufungsvorbringen lassen sich zusammenfassend in zwei Kategorien gliedern, nämlich jene, mit denen das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb widerlegt werden soll und jene, welche für den Fall der Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb auf die Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen wegen Gemeinnützigkeit auch für diese Einkünfte abzielen.

Zur Argumentation der Bw., dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden, da sie keine Unternehmerinitiative entfaltet habe, da sie an der X-KG nur indirekt beteiligt gewesen sei und die deutsche Finanzverwaltung die direkte Beteiligung an der X-GmbH & Co KG als nichtunternehmerisch eingestuft hätte, ist folgendes festzustellen:

Die angefochtenen Bescheide gründen sich auf die in den für die Jahre 2002 und 2003 ergangenen Bescheide gemäß § 188 BAO, mit denen die Einkünfte der X-KG vom zuständigen Finanzamt festgestellt wurden. Es wurden den angefochtenen Bescheiden die vom Betriebsfinanzamt der X-KG mitgeteilten Inhalte dieser Bescheide über die einheitlichen und gesonderten Feststellungen gemäß § 188 BAO, wonach die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der jeweiligen Höhe erzielt hatte, zugrunde gelegt.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO, BGBl.Nr. 194/1961 in der anzuwendenden Fassung, werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Der Spruch eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO hat neben dem Bescheidadressaten (§ 93 Abs. 2 BAO) die Art der Einkünfte, die Höhe der gemeinschaftlichen

Einkünfte, den Feststellungszeitraum und die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile zu enthalten (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 188, Tz 9).

Die Einkunftsanteile der Beteiligten haben nicht nur ihren Anteil am laufenden Gewinn (Verlust), sondern auch am Veräußerungsgewinn (-verlust) zu umfassen (vgl. VwGH 22.3.1991, 87/13/0201).

In § 192 BAO ist angeordnet: *"In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist."*

In § 252 Abs. 1 BAO ist angeordnet: *"Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."*

Wie sich aus der dargestellten Rechtslage zweifelsfrei ergibt, hätten jene Vorbringen, mit denen das Vorliegen von aus einer Mitunternehmerschaft resultierenden Einkünften aus Gewerbebetrieb widerlegt werden soll, ausschließlich zum Gegenstand einer Berufung gegen die den angefochtenen Abgabenbescheiden zugrunde liegenden Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO gemacht werden können.

Obzwar eine Auseinandersetzung mit der Frage nach der Art der von der Bw. im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung an einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte nicht zum Gegenstand dieses, die Abgabenbescheide betreffenden Berufungsverfahrens, erhoben werden kann, wird im Hinblick auf die umfangreichen Ausführungen der Bw. zu diesem Thema ergänzend angemerkt, dass nach der österreichischen Rechtslage die Qualifizierung der berufsgegenständlichen Erträge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch den Verzicht der Bw. auf Stimm-, Widerspruchs- und Kontrollrechte nicht abgewendet werden konnte.

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, sind Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften) Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988.

§ 23 Z 2 EStG 1988 spiegelt den Grundgedanken wider, Mitunternehmer und Einzelunternehmer gleich zu behandeln (vgl. VwGH 4.7.1995, 91/14/0199).

Ein Gesellschafter wird nur dann nach § 23 Z 2 EStG 1988 erfasst, wenn er Mitunternehmer ist. Mitunternehmer ist der Gesellschafter dann, wenn er Unternehmerrisiko trägt und an den stillen Reserven beteiligt ist (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 23, Tz 206).

Das Gesetz definiert zwar den Begriff der Mitunternehmerschaft nicht, doch werden die offene Handelsgesellschaft (OHG) bzw. ab 2007 die Offene Gesellschaft (OG) und die Kommanditgesellschaft (KG) als Beispiele angeführt. OHG (OG) und KG gelten danach als typische Mitunternehmerschaften. Daraus wird abgeleitet, dass der Mitunternehmerbegriff durch Merkmale bestimmt wird, die für die Gesellschafter einer OHG (OG) und KG typisch sind. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei zwei Kriterien im Vordergrund stehen, nämlich die Übernahme eines Unternehmerrisikos und/oder Unternehmerinitiative. Letztendlich kulminiert die Mitunternehmerschaft aber im Unternehmerrisiko als Ausdruck der Beteiligung am Vermögen des Unternehmens; dies wird am stillen Gesellschafter sichtbar, der mit der Beteiligung an den stillen Reserven zum Mitunternehmer wird. Umgekehrt wird ein echter stiller Gesellschafter auch dann nicht zum Mitunternehmer, wenn ihm vertraglich umfassende Kontroll- und Mitspracherechte – also alle Möglichkeiten der Unternehmerinitiative – eingeräumt werden, er aber an den stillen Reserven nicht beteiligt ist. Übernahme eines Unternehmerrisikos bedeutet die gesellschaftsrechtliche oder eine wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens, also die Übernahme eines Unternehmerwagnisses; dazu gehört die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft, die Haftung für Gesellschaftsschulden, die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert zumindest im Fall der Auflösung der Gesellschaft (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 23, Tz 214-216).

Wie aus der dargestellten Rechtslage klar hervorgeht, hat sich die abgabenrechtliche Beurteilung als Mitunternehmer am Gesamtbild der Verhältnisse zu orientieren, wobei dem Kriterium Unternehmerrisiko die entscheidende Bedeutung zukommt.

Da sich aus dem Inhalt des Schenkungsvertrages vom 12. April 2002, mit welchem der Bw. ein Teilkommanditanteil an der X-GmbH & Co KG, welche ihrerseits an der X-KG beteiligt war, übertragen wurde, keine Anhaltspunkte ergeben, die zu einer Rechtfertigung der Annahme eines Ausschlusses der Bw. vom Unternehmerrisiko führen könnten, muss nach der österreichischen Rechtslage - ungeachtet des durch den Verzicht der Bw. auf Stimm-,

Widerspruchs- und Kontrollrechte bewirkten Verzichtes auf Entfaltung von Unternehmerinitiative – von einer Mitunternehmerstellung der Bw. und daraus resultierend von der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgegangen werden.

Insoweit die Bw. die Auffassung vertritt, dass sich die abgabenrechtlichen Begünstigungen wegen Gemeinnützigkeit auch auf die betreffenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erstrecken würden, wird folgendes festgestellt:

Gemäß § 1 Abs. 3 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988 in der anzuwenden Fassung, sind beschränkt steuerpflichtig:

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

a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.

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

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988, wozu unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb zählen. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988. § 5 Z 6 ist sinngemäß anzuwenden, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im übrigen Gemeinschaftsgebiet der Europäischen Union hat oder der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Sinne des § 34 der Bundesabgabenordnung zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient.

Gemäß § 5 Z. 6 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988 in der anzuwendenden Fassung, 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 § 34 Abs. 1 BAO, BGBl.Nr. 194/1961 in der anzuwendenden Fassung, 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. Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung (§ 27) haben, nachzuweisen, dass sie die Voraussetzungen des ersten Satzes erfüllen.

Gemäß § 44 Abs. 1 BAO kommt einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu.

Nach herrschender Lehre führt auch das Halten einer mitunternehmerischen Beteiligung an derartigen Betrieben dazu, dass einer Körperschaft, die begünstigte Zwecke im Sinne des §§ 34 ff BAO verfolgt, die entsprechenden Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet nicht (mehr) zukommen. (vgl. Baldauf/Renner/Wakounig, in: Die Besteuerung der Vereine, Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hg.), 9. Aufl., S. 215).

Im gegenständlichen Fall wurde der Tatsache, dass die mit Schenkungsvertrag vom 12. April 2002 erworbene und bereits mit Wirkung vom 1. Jänner 2003 wieder veräußerte Beteiligung an der X-GmbH & Co KG, welche ihrerseits an der X-KG beteiligt war, von der Bw. nur für einen kurzen Zeitraum gehalten wurde, Rechnung getragen, indem von der Rechtsfolge des § 44 Abs. 1 BAO abgesehen wurde.

Diese Vorgehensweise des Finanzamtes entspricht der auch von der Bw. angesprochenen vorherrschenden Rechtsansicht, wonach im Falle des Erwerbers einer Mitunternehmerbeteiligung durch Erbschaft oder Schenkung, diese dann *"unschädlich"* bleibe, wenn sie ehestmöglich veräußert wird (vgl. Rz 202 VereinsR 2001).

Mit dieser Rechtsinterpretation der Finanzverwaltung soll die in § 44 Abs. 1 BAO getroffene Anordnung, wonach eine Körperschaft bei Verwirklichung eines unter diese Bestimmung zu subsumierenden Tatbestandes sämtliche Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet verlieren würde, für die genannte spezielle Fallkonstellation dadurch entschärft werden, dass die Begünstigung wegen Gemeinnützigkeit dennoch erhalten bleibt.

In diesem Sinne sind auch die vom Bw. zitierten, in einem einschlägigen Standardwerk enthaltenen Ausführungen, wonach das Halten eines an sich begünstigungsschädlichen Mitunternehmeranteiles unter den betreffenden Voraussetzungen als *"steuerunschädlich"*

bezeichnet wird, zu verstehen (Baldauf/Renner/Wakounig, in: Die Besteuerung der Vereine, Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hg.), 9. Aufl., S. 228).

Keinesfalls kann den Begriffen "unschädlich" oder "steuerunschädlich" ein Bedeutungsgehalt unterstellt werden, der eine Ausweitung der abgabenrechtlichen Begünstigungen auf die aus einer geerbten oder geschenkten und nur kurzzeitig gehaltenen Beteiligung erzielten Erträge und den Veräußerungserlös ermöglichen würde.

Eine Auslegung in diese Richtung wäre im Hinblick auf die im Kontext zu betrachtenden Inhalte der §§ 34 ff BAO unzulässig, da sie nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen würde.

Dazu wird Insbesondere auf den Inhalt des § 44 Abs. 2 BAO verwiesen. Demnach kann das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Geltendmachung einer Abgabepflicht in den Fällen des Abs. 1 nur dann ganz oder teilweise absehen, wenn andernfalls die Erreichung des von der Körperschaft verfolgten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre. Eine solche Bewilligung kann von Bedingungen und Auflagen abhängig gemacht werden, die mit der Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke zusammenhängen oder die Erreichung dieser Zwecke zu fördern geeignet sind.

Der Ausnahmegenehmigungsbescheid ist ein Ermessensbescheid, sodass die Entscheidung, ob einem entsprechenden Antrag stattgegeben oder ob dieser abgewiesen wird im Sinne des § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände getroffen werden muss (VwGH 5.12.1984, 83/13/0197).

Da im gegenständlichen Fall die in § 44 Abs. 2 BAO für ein Absehen von der Geltendmachung der Abgabepflicht zwingend erforderliche Voraussetzung, nämlich dass andernfalls die Erreichung des von der Bw. verfolgten gemeinnützigen Zweckes vereitelt oder wesentliche gefährdet wäre, nicht als gegeben erachtet werden kann, wäre eine solche Maßnahme hinsichtlich der von der Bw. erzielten Einkünfte aus der Beteiligung an der X-KG zweifellos rechtswidrig.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 24. Juli 2008

