



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/2402-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Werner Mäntler Dr. Michael Mäntler, 1010 Wien, Annagasse 8, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. Mai 2007, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Begünstigung des linearen Steuersatzes gemäß § 8 Abs. 3 lit.a ErbStG dem Bw., einem Verein, gewährt werden kann, dessen Vermögen bei Auflösung ua auf eine religiöse Bekenntnisgemeinschaft übergehen soll. Gemäß § 39 Z. 5 BAO müssen die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke auch bei der religiösen Bekenntnisgemeinschaft gegeben sein, auf die das Vermögen des Bw. im Falle seiner Auflösung übergehen soll.

Der am 22.10.2006 verstorbene Erblasser A setzte den Bw. testamentarisch als Erbin ein.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 29.5.2007 für den Bw. die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Bemessungsgrundlage 57.599,00 Euro x 22% = 12.671,78 Euro) und gemäß § 8 Abs.4 ErbStG (Bemessungsgrundlage 69.661,00 x 3,5% = 2.438,14 Euro) insgesamt in Höhe von 15.109,92 Euro fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Eingewendet wurde, dass es sich bei dem Bw. um eine inländische juristische Person, die gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolge, weswegen bei der Besteuerung nicht der progressive Steuersatz gemäß § 8 Abs.1 ErbStG von hier 22%, sondern der lineare Steuersatz von 2,5% gemäß § 8 Abs. 3 lit.a ErbStG anzuwenden wäre. Das ergäbe sich aus den dem Finanzamt bereits vorgelegten Vereinsstatuten.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 27.6.2007 die Berufung als unbegründet mit folgender auszugsweise wiedergegebener Begründung ab:

„Nach § 34 Abs.1 BAO Eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke liegt nur dann vor, wenn alle im § 39 BAO aufgezählten Voraussetzungen vorliegen.“

Die Vermögenswidmung hat sich nach der Rechtsprechung des VwGH eindeutig aus der Rechtsgrundlage zu ergeben. Die Bestimmungen über die Zweckwidmung des Vermögens im Falle der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft bzw. bei Wegfall des bisherigen Zweckes müssen so beschaffen sein, dass eine andere Verwendung des Vermögens ausgeschlossen ist. Gemäß § 12 der Statuten fällt im Falle der Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen Vereinszweckes das vorhandene Vermögen an den gemeinnützigen und mildtätigen Verein 'D' oder an die „E“. Die E ist eine religiöse Bekennnisgemeinschaft. Als solche ist sie keine Körperschaft öffentlichen Rechts. Die Förderung einer religiösen Bekennnisgemeinschaft durch einen anderen Rechtsträger stellt keine Förderung kirchlicher Zwecke einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgemeinschaft gemäß § 38 BAO dar.“

Im Vorlageantrag vom 27.7.2007 wendete der Bw. ein: Nach der Judikatur des VwGH sei, was den Gemeinnützigkeitsstatus anbelange, die Verfolgung religiöser Zwecke pauschal nicht ausgeschlossen, sondern werde die geistig-sittliche Förderung der Allgemeinheit durch religiöse Tätigkeit für durchaus möglich gehalten. Der VwGH verlange lediglich, dass die konkrete religiöse Tätigkeit die Allgemeinheit auf geistig-sittlichem Gebiet fördern müsse. Dazu verwies der Bw. auf Artikel 3 der Verfassung der E, die dort geregelten Zwecke und Ziele seien im Sinne der Judikatur des VwGH 28.2.2002, 2001/16/0563 zweifellos als gemeinnützige Tätigkeit anzusehen, weil die ideelle Zielsetzung sittliche, humanitäre, karitative und ethische Wertvorstellungen verficht und dabei auch religiöse Tätigkeiten entfalte. Sie sei daher im Sinne der Allgemeinheit tätig und daher als gemeinnützig anzusehen, weshalb ihr auch bei der Erbschaftssteuer der begünstigte Steuersatz zukomme.

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in die von dem Bw. dem Finanzamt vorgelegten Statuten des Bw., in den Auszug aus dem Vereinsregister, in die Bestätigung des Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur und in die Verfassung der E in Österreich, sowie durch Internetrecherche <http://www.E2.at>, Abfrage vom 5.4.2011.

Die Statuten des Bw. haben auszugsweise folgenden Inhalt:

„Zweck, Aufgabe und Tätigkeit: Der Verein bezweckt die Förderung der Wohlfahrtsbestrebungen der E1....und zwar durch Unterstützung und Betreuung von Hilfsbedürftigen, insbesondere kinderreicher Familien ohne Ansehung der Staats- und/oder Volkszugehörigkeit, Religion, Geschlecht, Alter und politische Gesinnung durch Anleitung und Erziehung zur Selbsthilfe, Verbreitung von Grundsätzen einer naturgemäßen Lebensweise, Erholungsfürsorge für Kinder, Jugendliche und Erwachsene, Mitarbeit an der Bekämpfung des Gebrauches von Rausch- und Rauchgiften, durch Bekämpfung der Unsittlichkeit und durch Verbreitung und Festigung von Grundsätzen christlicher Moral, sei es durch den Verein direkt, sei es durch seine Abteilungen

....Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar mildtätige und gemeinnützige Zwecke im Sinne der Bundesabgabenordnung....

Auflösung und Liquidation des Vereins: Im Falle der Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen Vereinszwecks fällt das verbleibende Vereinsvermögen an den gemeinnützigen und mildtätigen Verein „D“ oder an die Ezur ausschließlichen Verwendung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §34ff BAO.“

Die Verfassung der E in Österreich hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Artikel 1 Glaubensüberzeugung: Die Bibel ist alleinige Grundlage des Glaubens. Die biblischen Lehren sind als „fundamentale Glaubensüberzeugungen“ formuliert.....

Artikel 3 Zweck und Ziel: „Die E dient ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken. Sie hat insbesondere folgende Aufgaben:

1) Festigung und Vertiefung des religiösen Lebens durch die Verkündigung des Evangeliums von Jesus Christus.

2) Schaffung, Unterhaltung und Unterstützung von Zweck und Ziel der Kirche dienenden Einrichtungen, wie Kirchengebäude, Schulen und Gesundheits- und Sozialeinrichtungen.

3) Ausübung allgemeiner Wohlfahrtspflege, Sozialhilfe und Gesundheitsfürsorge.

4) Förderung der äußeren Mission durch Ausbildung und Aussendung von Missionaren, Lehrern, Ärzten, Pflegepersonal und anderen Fach- und Hilfskräften, sowie finanzielle Unterstützung der Missionsbestrebungen der internationalen E .

5) Förderung der Jugend durch eine eigene Jugendabteilung mit der internen Bezeichnung „E5“.

6) Vertretung ihrer allgemeinen Interessen und Einrichtungen in der Öffentlichkeit und vor Behörden, sowie gegenüber der internationalen E und deren Verwaltungseinrichtungen....

Artikel 4 Gliederung, Form der Verwaltung und Organisation: Die E gliedert sich in: die Union: das ist der Zusammenschluss sämtlicher in Österreich bestehender Ortsgemeinden; die Ortsgemeinde: das ist der Zusammenschluss der ordentlichen Gemeindemitglieder;....

Artikel 11 Mitgliedschaft: 1) Ordentliches Mitglied kann werden, wer die Heilige Schrift Alten und Neuen Testaments als alleinige Richtschnur seines Glaubens anerkennt, den darin offenbarten Erlöser Jesus Christus als alleinigen Heilsgrund bekennt und bereit ist, den in dem ewigen Sittengesetz der Zehn Gebote Gottes enthaltenen Forderungen (zB auch Anerkennung des Samstags als göttlichen Ruhetag) nachzukommen und sein Leben nach der Biblischen Lehre und damit nach den Grundsätzen der Kirche zu gestalten.

2) Die Aufnahme erfolgt nach vorausgegangenem Unterricht in allen Glaubenpunkten, nach vorheriger Prüfung durch die Ortsgemeinde und nach erfolgter biblischer Bekenntnistaufe durch Abstimmung der Gemeindeglieder der zuständigen Ortsgemeinde....

3) Vor der Aufnahme in die Kirche sind etwaige Bindungen zu anderen gesetzlich anerkannten oder gesetzlich nicht anerkannten Kirchen oder Religionsgemeinschaften zu lösen....

6) Ordentliche....Gemeindemitglieder haben das Recht, an Gottesdiensten, Gebetsstunden, Bibelgesprächsrunden, Seminaren, Kursen und sämtlichen sonstigen, von der Kirche durchgeführten Veranstaltungen teilzunehmen.

Artikel 16 Auflösung: 2) Das bei der Auflösung vorhandene Vermögen hat einem E3, falls diese Vereine nicht mehr existieren, der E4 Gesellschaft m.b.H. zuzufallen."

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt: Die E in Österreich ist eine Religionsgesellschaft, welche am 11.Juli 1998 gemäß § 2 Abs. 1 BekGG (BG über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften BGBl. 19/1998) Rechtspersönlichkeit für Teilbereiche nach dem Feststellungsbescheid des BM für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten GZ zzz vom 20. Juli 1998 erhalten hat. Sie ist daher berechtigt, sich als "staatlich eingetragene religiöse Bekenntnisgemeinschaft" zu bezeichnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Abgabenrechtliche Grundlagen

Gemäß § 8 Abs. 3 lit.a ErbStG beträgt die Steuer ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen von Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen oder Religionsgesellschaften 2,5 v.H.

Gemäss § 39 Z. 5 BAO liegt eine ausschließliche Förderung vor, wenn folgendeVoraussetzungen zutreffen: bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft,...nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.

Die Tatbestandsmerkmale "gemeinnützig, mildtätig und kirchlich" werden in den §§ 34-47 BAO definiert und geregelt.

Gemäss § 35 BAO sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder,- Jugend- und Familienfürsorge 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, wohltätig), die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Gemäss § 38 BAO sind solche Zwecke kirchlich, durch deren Erfüllung gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften gefördert werden. Zu den kirchlichen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Erhaltung und Ausschmückung von Gottes(Bet)häusern und kirchlichen Gemeinde(Pfarr)häusern, die Abhaltung des Gottesdienstes, von kirchlichen Andachten und sonstigen religiösen oder seelsorglichen Veranstaltungen, die Ausbildung von geistlichen und Ordenspersonen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und Pflege des Andenkens der Toten in religiöser Hinsicht, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen und der kirchlichen Dienstnehmer, die Alters- und Invalidenversorgung dieser Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen einschließlich der Schaffung und Führung besonderer Einrichtungen (Heime) für diesen Personenkreis.

Dem Bw. wird grundsätzlich Recht gegeben, dass nach dem Erkenntnis des VwGH 28.2.2002, 2001/16/0563, was den Gemeinnützigenstatus einer Körperschaft auf religiösem Gebiet anbelange, die Verfolgung religiöser Zwecke pauschal nicht ausgeschlossen sei, wenn sich die ideelle Zielsetzung der Aktivitäten von vornherein an die Allgemeinheit wendet, wobei in erster Linie sittliche, karitative und ethische Wertvorstellungen vermittelt werden. Es soll im Lichte der nachfolgenden höchstgerichtlichen Judikatur untersucht werden, ob das auf die projektierte Vermögensnachfolgerin des Bw., die E als religiöse Bekenntnisgemeinschaft zutrifft.

2. Gesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften

Gemäß § 1 des Bundesgesetzes über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften vom 9. Jänner 1998, BGBl. I 19/1998 (BekGG) sind religiöse Bekenntnisgemeinschaften Vereinigungen von Anhängern einer Religion, die gesetzlich nicht anerkannt ist. Religiöse Bekenntnisgemeinschaften erwerben die Rechtspersönlichkeit durch Antrag beim Bundesminister für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten nach Ablauf einer Frist von sechs Monaten nach dem Einlangen dieses Antrages, wenn nicht innerhalb dieser Frist ein Bescheid über die Versagung der Rechtspersönlichkeit zugestellt worden ist.

Gemäß § 11 Abs. 1 BekGG 1998 sind zusätzliche Voraussetzungen zu den im Gesetz betreffend die gesetzliche Anerkennung von Religionsgesellschaften, RGBl. Nr. 68/1874, umschriebenen Voraussetzungen:

1. Bestand *als Religionsgemeinschaft durch mindestens 20 Jahre, davon mindestens 10 Jahre [bis 30.9.2011 lt. VfGH 25.9.2010, G 58/10]* als religiöse Bekenntnisgemeinschaft mit

Rechtspersönlichkeit im Sinne dieses Bundesgesetzes,
 2. Anzahl der Angehörigen in der Höhe von mindestens 2 vT der Bevölkerung Österreichs nach der letzten Volkszählung,
 3. Verwendung der Einnahmen und des Vermögens für religiöse Zwecke (wozu auch in der religiösen Zielsetzung begründete gemeinnützige und mildtätige Zwecke zählen),
 4. positive Grundeinstellung gegenüber Gesellschaft und Staat,
 5. keine gesetzwidrige Störung des Verhältnisses zu den bestehenden gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften sowie sonstigen Religionsgemeinschaften.

Seit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes bestehen für Religionsgemeinschaften folgende Möglichkeiten der rechtlichen Konstituierung a.) eine Anerkennung nach dem Gesetz betreffend Anerkennung von Religionsgesellschaften, RGBI. 68/1874, b.) die Eintragung als religiöse Bekenntnisgemeinschaft nach dem BekGG 1998 und c.) ein Zusammenschluss nach dem Vereinsgesetz.

Zu a.) Die gesetzliche Anerkennung für Kirchen und Religionsgemeinschaften impliziert nicht nur die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechts, sie eröffnet auch den Zugang zu mehreren auf einfachgesetzlicher Ebene eingeräumten Rechtsvorteilen zB Schulwesen, Personenstandswesen, Arbeitsrecht, Wehr- und Zivildienstregelung und Abgabenrecht.

Zu b.) § 1 des BekGG lautet ausdrücklich, dass religiöse Bekenntnisgemeinschaften Vereinigungen von Anhängern einer Religion sind, die gesetzlich nicht anerkannt sind. Ziel des BekGG ist, dass damit eine Rechtsgrundlage zum Erwerb der speziellen Rechtspersönlichkeit für religiöse Bekenntnisgemeinschaften geschaffen wurde, ohne dass gleichzeitig die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechts erworben wird (938 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX.GP). Durch die Eintragung als religiöse Bekenntnisgemeinschaft oder Zusammenschluss nach dem Vereinsgesetz können sich Religionsgemeinschaften zu juristische Personen des privaten Rechts zusammenschließen (*Schinkele, Bekenntnisgemeinschaften und verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz, JBl 2002, 505; Jürgen Noll in Mayer (Hg.), Staat und "Sekten"-staatliche Information und Rechtsschutz, 48ff.*).

Der Bw. führte zur Unterstützung seines Begehrens die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere das Erkenntnis VwGH 28.2.2002, 2001/16/0563 zur Frage der Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer für religiöse Bekenntnisgemeinschaften an.

2. Erkenntnis des VwGH 28.2.2002, 2001/16/0563

Die zentralen Aussagen dieses Erkenntnisses waren, dass die Betätigung einer Körperschaft auf religiösem Gebiet nur dann als gemeinnützig anerkannt werden kann, wenn sich die ideelle Zielsetzung der Aktivitäten von vornherein an die Allgemeinheit wendet, wobei in

erster Linie sittliche, karitative und ethische Wertvorstellungen vermittelt werden, dass das Vorliegen der kirchlichen Zwecke iSd § 38 BAO daran scheitert, dass es auch Gemeinschaften gibt, die sich zum Evangelium von Jesus Christus bekennen, die aber nicht den Status einer anerkannten Kirche haben und, um den Tatbestand der Gemeinnützigkeit erfüllen zu können, muss eine Vereinssatzung die entsprechende Tätigkeit genau umschreiben. Dazu reiche jedenfalls die rein formale, programmatische Anführung der Begriffe „religiöse, gemeinnützige und mildtätige Zwecke“ die teilweise eine bloße Wiederholung der von § 34 Abs. 1 BAO verwendeten Begriffe darstelle, bzw. die Verwendung der Begriffe „Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem und sittlichem Gebiet aus § 35 Abs. 2 BAO in der Satzung nicht hin.

3. Erkenntnisse des VwGH 26.2.2004, 2001/16/0369, 2001/16/0366 bis 0368

Das Erkenntnis mit der Zahl 2001/16/0369 befasst sich damit, ob die Begünstigung des linearen Steuersatzes gemäß § 8 Abs. 3 ErbStG zum Tragen kommt. Die anderen Erkenntnisse haben die "Spendenbegünstigung" gemäß § 15 Abs. 1 Z. 14 ErbStG zum Gegenstand. Die Entscheidungsgründe werden insoweit auszugsweise wiedergegeben, als sie auf den Gegenstand der Berufung Bezug haben:

"Bezüglich des Befreiungstatbestandes zur Verfolgung "kirchlicher Zwecke" räumt der Beschwerdeführer ein, dass die Religions- und Bekennnisgemeinschaft keine gesetzlich anerkannte Kirche im Sinne des § 38 Abs. 1 BAO ist....ist unter Verweis auf den Grundsatz der Zeitbezogenheit des Abgabenrechtes entgegenzuhalten, dass das Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekennnisgemeinschaften, BGBl. Nr. 19/1998, am 10. Jänner 1998 in Kraft getreten ist.

....Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 12. Dezember 1988, VfSlg. 11.931 ausgeführt, dass gegen die Unterscheidung zwischen anerkannten und nicht anerkannten Religionsgemeinschaften (im Sinne des § 38 Abs. 1 BAO) keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden....

Was den weiters geltend gemachten Befreiungsgegenstand des gemeinnützigen Zwecks betrifft, ist zunächst auf § 41 Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach die Satzung der Körperschaft die ausschließliche und mittelbare Betätigung für einen solchen Zweck ausdrücklich vorsehen muss. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Februar 2002, Zl. 2001/16/0563, betont, dass die rein formale programmatische Anführung der Begriffe "religiöse, gemeinnützige und mildtätige Zwecke" in der Satzung nicht ausreicht, was im vorliegenden Fall bedeutet, dass anhand der Z. 1 des § 3 der Satzung die Gemeinnützigkeit nicht bejaht werden kann.

Was die Z. 2 dieser Statutenbestimmung betrifft, ist ein entscheidender Unterschied zu jenen Statuten, die der Verwaltungsgerichtshof im zuletzt zitierten Erkenntnis zu beurteilen hatte, nicht auszumachen. Genau wie im Fall jenes Erkenntnisses muss auch hier anhand des § 3 der Satzungen davon ausgegangen werden, dass die dortigen Aktivitäten in erster Linie der Förderung der Verbreitung eines bestimmten Glaubens mit dem eindeutigen Schwerpunkt der Missionierung dienen. Dies erhellt schon aus der Formulierung, Zweck des Vereins sei die Förderung des Bibellesens unter allen Bevölkerungskreisen zur Erziehung der Allgemeinheit. Insbesondere der im § 3 Z. 2 lit. c getroffene Verweis auf "wahres" Christentum bringt die Abhebung dieser Religionsgemeinschaft von anderen Religionsgemeinschaften deutlich zum

Ausdruck; damit, dass "wahres" Christentum gefördert wird, soll letztlich ein bestimmter Glaube mit dem Schwerpunkt der Missionierung verbreitet werden.

Es bedarf keiner Erörterung, ob durch die Förderung des Bibellesens die Allgemeinheit im Sinne des im § 35 Abs. 2 BAO aufgestellten Kriterienkatalogs gefördert wird; entscheidend ist vielmehr, dass offenkundig ein bestimmter Glaube verbreitet werden soll, sodass die Ausschließlichkeit des in § 35 BAO beschriebenen Zwecks keinesfalls bejaht werden kann. Eine ausschließlichen Förderung liegt nach § 39 Z. 1 BAO ja nur dann vor, wenn die Körperschaft von völlig untergeordneten Zwecken, keine anderen als gemeinnützige Zwecke verfolgt."

Bei der Beurteilung ist daher entscheidend, ob die projektierte Vermögensnachfolgerin des Bw. als religiöse Bekenntnisgemeinschaft in erster Linie einen bestimmten Glauben fördert und verbreitet, oder ob ihre Aktivitäten tatsächlich ausschließlich gemeinnützig oder mildtätig sind, durch die die Allgemeinheit gefördert wird.

4. Erkenntnis des VwGH 27.4.2006, 2005/16/0277

Auch in diesem Erkenntnis ging es darum, ob religiöse Bekenntnisgemeinschaften grundsätzlich als gemeinnützige Körperschaften abgabenbegünstigt sein könnten:

„Die Frage, ob den von den Statuten der Beschwerdeführerin verfolgten Zielen Gemeinnützigkeit im Sinne der §§ 34 ff BAO zuzubilligen ist, entscheidet sich im vorliegenden Fall schon daran, dass nach § 35 Abs. 1 BAO gemeinnützig nur solche Zwecke sind, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Nach § 36 Abs. 1 BAO ist ein Personenkreis nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er nach den dort näher genannten Merkmalen abgeschlossen ist. Nun mag die Beschwerdeführerin das Ziel verfolgen, allen Menschen zu helfen, ein persönliches Verhältnis zu Gott, dem Allmächtigen zu entwickeln und ihr Leben nach den Grundsätzen seines Wortes, der Bibel, auszurichten; daneben sehen diese Statuten jedoch nur für Mitglieder das Recht vor, die Abendmahlfeier und sämtliche andere Zusammenkünfte der Versammlung zu besuchen und unentgeltliche Schulung und Unterweisung durch die vorhandenen Versammlungsrichtlinien (Theokratische Predigtdienstschule, Bibliothek, etc.) zu empfangen. Die Gewährung geistlichen Beistandes und sowie Hochzeitsansprachen und Beerdigungen durch ernannte Älteste sind – für Mitglieder – unentgeltlich.“

Damit grenzen die Statuten der Beschwerdeführerin jenen Personenkreis, der exklusiv in den Genuss näher bezeichneter Leistungen der Beschwerdeführerin gelangen kann, gegenüber der Allgemeinheit durch das Band der Mitgliedschaft ab. An Hand der Statuten kann nicht bejaht werden, dass die Mitgliedschaft zur Beschwerdeführerin jedermann und damit der Allgemeinheit offen stünde, ist doch die Zulassung zum konstitutiven Akt der Taufe von der Erfüllung der dort näher beschriebenen Voraussetzungen und letztlich davon abhängig, von den Ältesten der Versammlung zur Taufe zugelassen zu werden (zum Kriterium der Allgemeinheit im Sinn des § 36 BAO vgl. etwa Ritz, BAO Kommentar², Rz.4 zu § 36).

Auch kann nicht gesagt werden, dass die ausschließlich für Mitglieder vorgesehenen Rechte (Leistungen) nur völlig untergeordnete Nebenzwecke der Beschwerdeführerin darstellen würden.

Schon damit verfehlt die Beschwerdeführerin nach Gesetz und Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung die ausschließliche und unmittelbare Förderung gemeinnütziger Zwecke.“

Bei der Beurteilung ist weiters entscheidend, ob die projektierte Vermögensnachfolgerin des Bw. als religiöse Bekenntnisgemeinschaft durch ihre Aktivitäten die Allgemeinheit fördert, oder ob in ihrer Verfassung jener Personenkreis, der exklusiv in den Genuss ihrer Leistungen kommen kann, gegenüber der Allgemeinheit durch das Band der Mitgliedschaft abgegrenzt ist. Da der Verfassungsgerichtshof aufgrund des Urteiles des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) die zehn- bzw. zwanzigjährige Frist in § 11 Abs. 1 Z. 1 BekGG als verfassungswidrig aufhob, und im Erkenntnis 2.7.2009, B 1397/08 aussprach, dass der betroffenen Religionsgemeinschaft die Befreiung des § 15 Abs. 1 Z. 14 ErbStG zukommt, um Konventionswidrigkeit zu vermeiden, ist diese Rechtsprechung bei der vorliegenden Frage vorerst mit einzubeziehen.

5. EGMR, Urteil 31.7.2008, AppINr 40825/98

In diesem Urteil sah der EGMR eine Verletzung des Diskriminierungsverbots nach Art. 14 iVm Art. 9 EMRK darin, dass das BekGG in Ergänzung des AnerkennungsG eine Wartezeit von zehn Jahren vorsieht, bevor eine religiöse Vereinigung, die sowohl international als auch in Österreich seit Langem besteht und deshalb den zuständigen Behörden bekannt sei, der Rechtsfähigkeit zuerkannt wurde, den Status als Körperschaft öffentlichen Rechts – als anerkannte Religionsgemeinschaft – erlangen kann (*Pabel/Holzinger, Rechtsprechungsübersicht Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte, ecolex 2009, 276*).

6. Erkenntnis des VfGH 25.9.2010, G 58/10

In der Folge des Urteiles des EGMR hob der Verfassungsgerichtshof die Wortfolge des § 11 Abs. 1 Z 1 des BekGG, die einen Bestand der Bekenntnisgemeinschaft von mindestens 10 Jahren (20) Jahren anordnet, als verfassungswidrig mit Ablauf des 30.9.2011 auf. Der Verfassungsgerichtshof betonte, dass grundsätzlich keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Differenzierung zwischen anerkannten und nicht anerkannten Religionsgemeinschaften bestünden.

„Auch in der Rechtsprechung des EMGR ist einem Mitgliedstaat die unterschiedliche Behandlung verschiedener Gruppen zum Ausgleich tatsächlicher Unterschiede nach Art.14 EMRK grundsätzlich nicht verboten.....Der Begriff „Bekenntnisgemeinschaft kann nicht auf einen losen Zusammenschluss von Gläubigen reduziert werden, sondern ist gemäß § 1 BekGG eine „Vereinigung von Anhängern einer Religion, die gesetzlich nicht anerkannt ist“ und die Rechtspersönlichkeit nach dem Bekenntnisgemeinschaftengesetz erlangt hat.“

7. Erkenntnis des VfGH xyz

Dieses Erkenntnis betraf die E , der im Fall der Auflösung des Bw. das vorhandene Vermögen allenfalls zufällt. Die E beantragte die Anerkennung als Religionsgemeinschaft nach dem AnerkennungsG. Sie besteht zwar in Österreich seit mehr als zwanzig Jahren und als religiöse

Bekenntnisgemeinschaft seit mehr als zehn Jahren. Für die Anerkennung als gesetzlich anerkannte Kirche und Religionsgemeinschaft war bei ihr das Erfordernis der Anzahl der Angehörigen von mindestens zwei Promille der Bevölkerung Österreichs nach der letzten Volkszählung nicht erfüllt. Im Gegensatz zu dem Urteil des EGMR verfüge der Gesetzgeber bei der Festlegung einer Mindestanzahl an Mitgliedern als Voraussetzung für die Anerkennung in § 11 Abs. 1 Z. 2 BekGG über einen gewissen, wenn auch nicht unbegrenzten Spielraum.

8. Erfüllt die religiöse Bekenntnisgemeinschaft E gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke iSd § 39 Z. 5 BAO?

Unstrittig ist, dass der Bw. selbst gemeinnützige und mildtätige Zwecke verfolgt, ihm aber die Begünstigung des § 8 Abs. 3 lit.a ErbStG versagt wurde, da er in seinen Auflösungsbestimmungen die E nannte, auf die sein Vermögen übergehen sollte. Nach § 39 Z. 5 BAO muss einer dieser Zwecke von der E erfüllt werden.

Die E ist keine gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft, die aufgrund des AnerkennungsG eine öffentlich rechtliche Körperschaft ist, sondern eine juristische Personen des privaten Rechtes aufgrund des BekGG 1998. Bei der E war, anders als bei EGMR Urteil 31.7.2008, ApplNr 40825/98, das Erfordernis der Anzahl der Angehörigen von mindestens zwei Promille der Bevölkerung Österreichs nach der letzten Volkszählung nicht erfüllt. Nach § 39 Z. 5 BAO muss die übernehmende Körperschaft gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke erfüllen. Da in § 39 Z. 5 BAO und auch in dem in diesem Zusammenhang hier nicht relevanten § 8 Abs. 3 lit.a ErbStG religiöse Bekenntnisgemeinschaften nicht ausdrücklich „als Begünstigte“ genannt sind, kann der E „die Begünstigung“ per se nicht zukommen. Darüber hinaus sind die gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften selbst zwar in § 8 Abs. 3 lit.a ErbStG, in § 39 Z. 5 BAO hingegen per se ebenfalls nicht „begünstigt“. Der Bw. hat sich in der Berufung auch nicht darauf gestützt, dass die E eine gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgemeinschaft sei. Ein Durchgreifen einer allfälligen Konventionswidrigkeit wie bei VfGH 2.7.2009, B 1397/08 (ergangen zu § 15 Abs. 1 Z. 14 ErbStG, bzw. UFS 27.11.2009, RV/0877-G/07 ergangen zur Grundsteuer) iVm EGMR Urteil 31.7.2008, ApplNr 40825/98 kann hier nicht verortet werden.

Laut Verfassung der E Artikel 3 dient sie ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken. Nach dem vom Bw. zitierten Erkenntnis des VwGH 28.2.2002, 2001/16/0563 genügt die rein formale, programmatiche Anführung der Begriffe „gemeinnützige und mildtätige Zwecke“, die teilweise eine bloße Wiederholung der von § 34 Abs. 1 BAO verwendeten Begriffe darstellen, in der Verfassung nicht.

Die kirchlichen Zwecke scheiden aus, da die E keine Organisation einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft ist, denn § 38 BAO bezieht sich nicht auf das unmittelbare

Wirken der Religionsgemeinschaft selbst (die dazu noch eine gesetzlich anerkannte Religionsgemeinschaft sein muss), sondern auf deren Unterstützung durch andere Organisationen, die ihr Wirken in den Dienst der Kirche oder Religionsgemeinschaft stellen.

Es verbleibt die Untersuchung, ob die E gemeinnützig oder mildtätig ist. Nach der Verfassung der Kirche als Religionsgesellschaft ist die Bibel alleinige Grundlage des Glaubens. Die biblischen Lehren sind als fundamentale Glaubensüberzeugungen formuliert. Die E sieht ihre Aufgabe in der Festigung und Vertiefung des religiösen Lebens durch die Verkündigung des Evangeliums, in der Schaffung, Unterhaltung und Unterstützung von Kirchengebäuden, Schulen und Gesundheits- und Sozialeinrichtungen, Ausübung der allgemeinen Wohlfahrtspflege, Sozialhilfe und Gesundheitsfürsorge, der Förderung der äußeren Mission durch Ausbildung und Aussendung von Missionaren, Lehrern, Ärzten, Pflegepersonal und anderen Fach- und Hilfskräften, Förderung der Jugend durch eine eigene Jugendabteilung sowie der Interessensvertretung. Ordentliche Gemeindemitglieder haben das Recht, an Gottesdiensten, Gebetsstunden, Bibelgesprächsrunden, Seminaren, Kursen und sämtlichen sonstigen von der E durchgeführten Veranstaltungen teilzunehmen. Zweifellos beinhaltet die Verfassung der E gemeinnützige und mildtätige Aspekte (Wohlfahrtspflege, Sozialhilfe und Gesundheitsfürsorge, Unterstützung von Schulen und Gesundheits- und Sozialeinrichtungen), doch sind dies, um die Wortfolge von § 11 Abs. 1 Z. 3 BekGG zu verwenden, „*in der religiösen Zielsetzung begründete gemeinnützige und mildtätige Zwecke*“. Wie in dem vergleichbaren Fall VwGH 26.2.2004, 2001/16/0369 ua. dienen diese in der Verfassung der E niedergelegten Zwecke in erster Linie der Förderung der Verbreitung und Ausübung eines bestimmten Glaubens, sowie der Missionierung. Auch wenn einzelne Aspekte der Verfassung dem Kriterienkatalog des § 35 Abs. 2 BAO entsprechen mögen, ist auch hier vielmehr entscheidend, dass ein bestimmter Glaube ausgeübt und verbreitet werden soll. Doch § 39 Abs. 1 BAO verlangt, dass die Körperschaft, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als die gemeinnützigen Zwecke verfolgen darf.

Die Gemeinnützigkeitsbestimmungen haben ihren historischen Ursprung in der Entlastung der staatlichen Einrichtungen, und weisen darüber hinaus durch die demonstrative Aufzählung der Fall- und Anwendungsbeispiele auf eine Förderung der Allgemeinheit in Teilbereichen hin. Während die Verfassung der E das gesamte Leben ihrer Mitglieder im Sinne der Religionsgrundsätze umfassend gestaltet, ist ein solches lebensumfassendes Konzept bei den gemeinnützigen Zwecken iSd BAO (Pensionistenklubs, Fussballvereine, Höhlenschutz) nicht zu ersehen. Die Verfassung der E als religiöse Bekenntnisgemeinschaft integriert das gesamte Leben der Mitglieder (zB: "*Ordentliches Mitglied kann werden, wer die Heilige Schrift Alten und Neuen Testaments als alleinige Richtschnur seines Glaubens anerkennt, den darin offenbarten Erlöser Jesus Christus als alleinigen Heilsgrund bekennt und bereit ist, den in dem*

ewigen Sittengesetz der Zehn Gebote Gottes enthaltenen Forderungen (zB auch Anerkennung des Samstags als göttlichen Ruhetag) nachzukommen und sein Leben nach der Biblischen Lehre und damit nach den Grundsätzen der Kirche zu gestalten") und ist keinem der in § 35 Abs. 2 BAO aufgezähltem Zwecke ausschließlich zuordenbar (die Verfassung der E kann nicht unter die Reihe von zB Gesangsverein, Theaterverein, Flugambulanz, Pfadfinder, Mütterberatungsstelle, Boxsportverein, Abendschule, Dorfverschönerungsverein, Lawinenschutzverein subsumiert werden und sie kann diese Reihe nicht als weiteres Beispiel ergänzen, Kohler/Quantschnigg/Wieser, Die Besteuerung der Vereine, 46ff). Die gemeinnützigen Zwecke fördern die Allgemeinheit in abgegrenzten kleinen, klar definierten Bereichen (*Baldauf*, Die Förderung religiöser Zwecke im Sinne des § 35 BAO, FJ 4/2002, 126ff). Die E unterstützt auch nicht nur hilfsbedürftige Personen.

Weiters sieht die Verfassung der E wie im Fall des Erkenntnisses VwGH 27.4.2006, 2005/16/0277 vor, dass die ordentlichen Gemeindemitglieder (und die Kinder) das Recht haben, an Gottesdiensten, Gebetsstunden, Bibelgesprächsrunden, Seminaren, Kursen und sämtlichen sonstigen, von der Kirche durchgeführten Veranstaltungen teilzunehmen. Nach § 36 Abs. 1 BAO ist ein Personenkreis nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er nach den näher genannten Merkmalen abgeschlossen ist. Die E mag durchaus das Ziel verfolgen, grundsätzlich allen Menschen durch Festigung und Vertiefung des religiösen Lebens durch die Verkündigung des Evangeliums von Jesus Christus zu helfen. Daneben sieht die Verfassung jedoch nur für ordentliche Gemeindemitglieder das Recht vor, an Gottesdiensten, Gebetsstunden, Bibelgesprächsrunden usw. teilzunehmen. Damit grenzt die Verfassung der E jenen Personenkreis, der exklusiv in den Genuss der näher bezeichneten Leistungen gelangen kann, gegenüber der Allgemeinheit durch das Band der Mitgliedschaft ab. An Hand der Verfassung kann nicht bejaht werden, dass die Mitgliedschaft jedermann und damit der Allgemeinheit offen stünde, da die Aufnahme nach vorausgegangenem Unterricht in allen Glaubenspunkten, nach vorheriger Prüfung durch die Ortsgemeinde und nach erfolgter biblischer Bekenntnistaufe durch Abstimmung der Gemeindemitglieder der zuständigen Ortsgemeinde erfolgt. Im vorliegenden Fall kann ebenso nicht gesagt werden, dass die ausschließlich für Mitglieder vorgesehenen Rechte nur völlig untergeordnete Nebenzwecke der E darstellen würden.

In der Berufungsschrift wurde die zeugenschaftliche Einvernahme von Herrn B, Rechnungs- und Geschäftsführer des Bw. und zeugenschaftliche Einvernahme des Herrn C, Vorstandsmitglied des Bw. als Beweis dafür beantragt, dass der Bw. ausschließlich und unmittelbar mildtätige und gemeinnützige Zwecke im Sinne der Bundesabgabenordnung verfolge und nicht auf Gewinn ausgerichtet sei. Von Parteien **beantragte Beweise** sind gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167

Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist u.a. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182). Dies trifft auf die Beweisanträge des Bw. aus dem Grund zu, da die Nichtgewährung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 8 Abs. 3 lit.a ErbStG iVm § 39 Z.5 BAO ausschließlich aus § 12 der Statuten, den Auflösungsbestimmungen des Bw. resultiert.

9. Zusammenfassung

Die Gemeinnützigeitsbestimmungen der BAO fördern die Allgemeinheit in partiellen Bereichen, was von der juristischen Person ausschließlich zu verfolgen ist. Zweifellos beinhaltet die Verfassung der E gemeinnützige und mildtätige Aspekte, doch sind diese „*in der religiösen Zielsetzung begründete gemeinnützige und mildtätige Zwecke*“ (§ 11 Abs. 1 Z. 3 BekGG). Sie dienen in erster Linie der Förderung der Verbreitung und Ausübung eines bestimmten Glaubens, sowie der Missionierung (VwGH 26.2.2004, 2001/16/0369). Auch wenn einzelne Aspekte der Verfassung dem Kriterienkatalog des § 35 Abs. 2 BAO entsprechen mögen, ist auch hier vielmehr entscheidend, dass ein bestimmter Glaube ausgeübt und verbreitet werden soll, weswegen das Kriterium der Ausschließlichkeit iSd § 39 BAO nicht erfüllt ist. Weiters grenzt die Verfassung der E jenen Personenkreis, der exklusiv in den Genuss ihrer Leistungen gelangen kann, gegenüber der Allgemeinheit durch das Band der Mitgliedschaft ab, weswegen das Kriterium der Förderung der Allgemeinheit nicht erfüllt ist.

§ 8 Abs. 3 lit.a ErbStG gewährt für Zuwendungen an solche inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen oder Religionsgesellschaften den linearen Steuersatz von 2,5 v.H. **Im gegenständlichen Fall kann die Begünstigung des linearen Steuersatzes gemäß § 8 Abs. 3 lit.a ErbStG dem Bw., dessen Vermögen bei Auflösung ua auf eine religiöse Bekenntnisgemeinschaft übergehen soll, nicht gewährt werden, da die gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecke gemäß § 39 Z. 5 BAO bei der religiösen Bekenntnisgemeinschaft, der E , nicht gegeben sind.**

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 5. April 2011