



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vereins Bw., vom 19. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Jänner 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gemäß § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 idF StRefG 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist im Vereinsregister mit Entstehungsdatum 8.6.2007 erfasst.

Mit Schreiben vom 19.1.2010 wurde ein Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides beim zuständigen Finanzamt eingebracht. Dem Antrag lagen die Statuten des Vereines vom 19.5.2007, ein Vereinsregisterauszug vom 8.6.2007 sowie die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers über die „Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen gem. § 4a Z 4 lit. a EStG 1988 für 2007, 2008 und 2009“ bei.

Der Antrag wurde mit Bescheid vom 22.1.2010 abgewiesen.

In der Begründung des Bescheides wurde dazu ausgeführt:

Eine der Voraussetzungen zur Erlangung eines Spendenbegünstigungsbescheides sei, dass die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) seit mindestens drei Kalender- bzw. Wirtschaftsjahren ununterbrochen im

Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gedient habe. Der Bw. sei am 8.6.2007 gegründet worden und erfülle daher nicht alle Voraussetzungen für die Erteilung des gewünschten Bescheides.

Darüber hinaus lägen Statutenmängel vor.

Es sei erforderlich zu den lt. Statut bestehenden gemeinnützigen Zwecken einen zusätzlichen mildtätigen Zweck zu formulieren.

Die in § 2, 3. Absatz aufgezählten Tätigkeiten stellen ideelle Mittel zur Verfolgung von mildtätigen Zwecken oder Zwecken der Entwicklungs- oder Katastrophenhilfe dar und müssten im Statut vom Zweck getrennt, in einem eigenen Paragraphen, angeführt werden. Es läge sonst eine begünstigungsschädliche Zweck-Mittel-Vermischung vor.

Weiters müsse eine Vermögensbindung für den Fall der Auflösung oder der Aufhebung der juristischen Person sowie für den Wegfall des begünstigten Zweckes vorgesehen sein wodurch das Restvermögen ausschließlich für Zwecke iSd § 4a Z 3 EStG erhalten bleibe.

Es wurde darauf verwiesen, dass ein neuerlicher Antrag nach entsprechender Statutenänderung und bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen frühestens im Jahr 2011 eingebracht werden könne. Diesem Antrag seien zwingend das geltende Statut und eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der Voraussetzungen gem. § 4a Z 3 und 4 EStG in den drei vorangegangenen Kalender- bzw. Wirtschaftsjahren, d.h. in den Jahren 2008, 2009 und 2010 beizulegen.

Gegen den abweisenden Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 19.3.2010 **Berufung** erhoben. Die Berufung richtet sich gegen die Feststellung, dass der Bw. die Voraussetzung des mindestens 3-jährigen Bestehens nicht erfülle sowie gegen die relevierten „Statutenmängel“.

Es sei richtig, dass der Bw. im Rechtssinn mit 8.6.2007 als gegründet gelte. Mit diesem Datum sei er durch die Vereinsbehörde eingeladen worden, seine Tätigkeit als Verein aufzunehmen. Entgegen der Begründung des angefochtenen Bescheides spreche das Gesetz weder von Kalender- noch von Wirtschaftsjahren. Vielmehr werde als Voraussetzung für die Aufnahme in die Liste gesetzlich vorgeschrieben, dass die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation „seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken dient“. Gesetzlich seien damit nicht einmal drei vollständige Jahre angeordnet. Schon nach wörtlicher Auslegung der Wortfolge „seit mindestens drei Jahren“ könne auch die Anzahl der Jahre verstanden werden.

Diese Voraussetzung sei infolge der Tätigkeit in den Jahren 2007, 2008 und 2009 erfüllt. Hätte der Gesetzgeber die Voraussetzung dergestalt normiert, dass „volle Kalenderjahre“ erforderlich wären, so hätte er eine andere Textierung im Gesetz vorsehen müssen. Wollte man die gesetzliche Anordnung dahingehend auslegen, dass „drei Wirtschaftsjahre“ als

Voraussetzung anzusehen sind, so habe der Bw. auch diese Voraussetzung erfüllt. Auch ungeachtet des Umstandes, dass das erste Wirtschaftsjahr von der Eintragung im Juni 2007 bis zum Jahresende des gleichen Jahres gelaufen sei. Der Bw. sei auch 2008 und 2009 im begünstigten Sinn tätig gewesen, sohin insgesamt „in drei Wirtschaftsjahren“.

Der Bw. vertrete, unvorgreiflich des Umstandes, dass er andernfalls mit 9.6.2010 nach Zurücklegung drei voller Jahre jedenfalls erneut eine Antragstellung veranlassen werde, die Auffassung, dass die Voraussetzung einer Tätigkeit seit mindestens drei Jahren erfüllt sei.

Im Zusammenhang mit den „Statutenmängeln“ wird angemerkt, dass der Bw. in einer Generalversammlung vom 8.3.2010 die Statuten entsprechend dem bekämpften Bescheid angepasst habe und diese der Berufung beiliegen. Dies sei nicht als Anerkenntnis der Bescheidsbegründung aufzufassen, sondern bedeute, dass seitens der Organe des Bw. gegen eine andere Formulierung bzw. Präzisierung des Statuteninhaltes kein Einwand bestanden habe. Unabhängig davon sehe der Gesetzestext lediglich vor, dass die Tätigkeit „im Wesentlichen unmittelbar begünstigte Zwecke“ zu dienen habe. Dies sei jedenfalls der Fall, da die Errichtung und der Betrieb eines Waisenhauses und damit die Unterstützung mittelloser Waisen jedenfalls mildtätigen Zwecken diene. Die Statuten brächten damit bereits zum Ausdruck, dass auch die Fürsorge für hilfsbedürftige Kinder Gegenstand des Zweckes sei. Dass die Aufzählung der ideellen sowie der materiellen Mittel in getrennter Form und in der richtigen Reihenfolge vorzunehmen sei, könne die Abweisung des gegenständlichen Antrages nicht rechtfertigen, gegebenenfalls hätte ein Verbesserungsverfahren durchgeführt werden müssen.

Der Bw. habe auch in diesem Sinn die Statuten bereits adaptiert. Gleiches gelte auch für die Auflösungsbestimmung (§ 15 der Statuten). Ungeachtet dessen vertrete der Bw. die Auffassung, dass die ursprüngliche Bestimmung des § 15 der Statuten eine Abweisung des Antrages nicht rechtfertige.

Im Bezug auf die Ausführung im bekämpften Bescheid, dass ein neuerlicher Antrag erst frühestens im Jahr 2011 gestellt werden könne, werde auf die eingangs gemachten Rechtsmittelausführungen verwiesen.

Aus den angeführten Gründen wird der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und den Antrag auf Erteilung des Spendenbegünstigungsbescheides, insbesondere unter Bedachtnahme auf die nach Maßgabe des bekämpften Bescheides adaptierten Statuten, zu bewilligen.

Die Berufung wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz mit Vorlagebericht vom 23.3.2010, einlangend am 30.3.2010, dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt.

In einem weiteren, an die Abgabenbehörde erster Instanz gerichteten, Schreiben vom 25.3.2010 (einlangend 30.3.2010) erklärte der Bw. auf die Ausstellung einer Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt erster Instanz zu verzichten, da vor Erhebung des Rechtsmittels durch Gespräche die Sach- und Rechtslage ausführlich erörtert worden sei. Gleichzeitig wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung „vor dem UVS“ gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die **Durchführung einer mündlichen Verhandlung auf Antrag** setzt einen nach den gesetzlichen Bestimmungen rechtzeitig eingebrachten Antrag voraus.

Gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn diese in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt auch dann, wenn ein solches Schreiben noch innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird.

Der Antrag des Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde nicht in der Berufungsschrift vom 19.3.2010 eingebracht. Dieser wurde erst in einem weiteren Schreiben vom 25.3.2010 gestellt und ist dadurch nicht als rechtzeitig zu beurteilen.

Mangels Rechtzeitigkeit des Antrages wurde kein Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung begründet, sodass eine solche nicht abzuhalten war.

Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gemäß § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 idF StRefG 2009

Mit dem Steuerreformgesetz (StRefG) 2009, BGBl I Nr. 26/2009, wurde das Einkommensteuergesetz 1988 hinsichtlich der Spendenbegünstigungen insofern geändert als anstelle der bisherigen Bestimmungen des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 die neue Bestimmung des § 4a EStG "Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen" eingefügt wurde. Die den Spendenabzug betreffenden Regelungen wurden darin zusammengefasst.

Die nun in § 4a Z 1 und 2 leg cit vorgesehene Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Spenden) für Wissenschaft, Forschung, Erwachsenenbildung auf Hochschulniveau, Universitäten, Kunsthochschulen, Denkmalschutz, Museen und den Behindertensport wird durch § 4a Z 3 leg cit auf Zuwendungen für begünstigte Zwecke ausgedehnt.

Begünstigte Zwecke sind demnach:

- mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO, die überwiegend im Inland, in den Mitgliedstaaten der EU oder in Staaten des EWR verfolgt werden,
- die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll, oder
- die Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen.

Die kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen, um als begünstigter Spendenempfänger in Betracht zu kommen und in die dafür gesetzlich vorgesehene Liste eingetragen zu werden, sind in § 4a Z 4 EStG geregelt.

Das Vorliegen der Voraussetzungen iSd § 4a Z 4 EStG ist von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung des Rechnungs- und Jahresabschlusses zu bestätigen. Diese Bestätigung ist dem zuständigen Finanzamt jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage vorzulegen.

Wird die Aufnahme in die gesetzlich vorgesehene Liste der begünstigten Spendenempfänger erstmalig beantragt, sind mit dem Antrag die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers und die Daten über die Erfassung der Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch zu übermitteln.

Die Erfüllung der formalen gesetzlichen Voraussetzungen hat das zuständige Finanzamt mit Bescheid zu bestätigen.

Der Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides wurde mit Schreiben vom 19.1.2010 eingebracht. Diesem lagen die schriftliche Rechtsgrundlage "Statuten" des Bw. vom 19.5.2007, ein Vereinsregisterauszug vom 8.6.2007 sowie die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers über die „Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen gem. § 4a Z 4 lit. a EStG 1988 für 2007, 2008 und 2009“ vom 20.1.2010 bei.

Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab dass

- die Statuten wegen der fehlenden Formulierung eines mildtätigen Zweckes, der begünstigungsschädlichen Zweck-Mittel-Vermischung und der nicht gesetzeskonformen Vermögensbindung für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der juristischen Person mangelhaft seien und im Übrigen
- der Bw. bei Antragstellung die Voraussetzung nicht erfülle mindestens drei Jahre ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gedient zu haben, da dieser erst mit 8.6.2007 als entstanden im Vereinsregister erfasst worden sei.

Zu Mängel der Statuten

Für die gem. § 4a Z 3 EStG begünstigten Spendenempfänger ist u.a. normiert, dass die Empfängerkörperschaft (Organisation) ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff BAO dienen und die grundlegenden Voraussetzungen für die Erlangung von Abgabenbegünstigungen erfüllen muss.

Es ist dazu eine den allgemeinen Anforderungen der §§ 34 ff BAO entsprechende Rechtsgrundlage (Satzung, Statut, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft erforderlich.

In dieser Rechtsgrundlage muss einer der in § 4a Z 3 EStG genannten begünstigten Zwecke als Hauptzweck der Organisation angeführt sein. D. h. die Organisation muss sich im Wesentlichen direkt auf z. B. mildtätigem Gebiet betätigen. Das bedeutet, dass diese Betätigung zumindest 75% der Gesamtressourcen bindet. Daneben sind nur Nebenzwecke bzw. Nebentätigkeiten erlaubt, die den Begünstigungsvorschriften der §§ 34 ff BAO entsprechen und die in Summe die Grenze von 25% der Gesamtressourcen nicht übersteigen. Die Rechtsgrundlage muss als weitere Bestimmungen den Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht, eine Aufzählung der ideellen und finanziellen Mittel sowie eine Vermögensbindung enthalten. Diese Vermögensbindung soll sicherstellen, dass die vorhandenen Spendenmittel, im Falle der Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes, ausschließlich für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Z 3 EStG verwendet werden.

Den mit dem Antrag vorgelegten Statuten des Bw. ist hinsichtlich der beanstandeten Teile zu entnehmen:

A) *„§ 2 Zweck und Aufgabe sowie Aufbringung der finanziellen Mittel*

... Vereinszweck ist insbesondere die Förderung der Erziehung, der Volks- und Berufsbildung mittelloser Menschen, vor allem von Kindern in Afrika mit dem Schwerpunkt Ostafrika, dies mit dem Ziel, Menschen eine ausreichende Lebensgrundlage für ein mit den Grundsätzen der EMRK im Einklang stehendes Leben zu ermöglichen.

In Verfolgung dieses Vereinszweckes wird der Verein unmittelbar in Ostafrika tätig werden, er setzt sich zur Erreichung des Vereinszweckes zum Ziel, selbst und im Zusammenwirken mit anderen Organisationen ... Ausbildungseinrichtungen jedweder Art und für jedwede Altersstufe zu errichten, einschließlich der Errichtung eines Waisenhauses, diese Einrichtungen zu betreiben ...

Der Vereinszweck soll durch nachstehende Mittel erreicht werden ...“

B) *„§ 15 Auflösung des Vereines*

Der Verein wird durch Beschluss der Generalversammlung aufgelöst. Das nach der Abwicklung verbleibende Vermögen ist ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken zuzuführen, sofern die letzte Generalversammlung, in der über die Auflösung des Vereines

beschlossen wird, keinen anderen gesetzlich zulässigen Zweck einer Widmung beschlossen hat.“

Zu A)

Zur Erlangung der Spendenbegünstigung gem. § 4a Z 3 und 4 EStG ist es erforderlich, dass die Rechtsgrundlage der Körperschaft, somit des Bw., grundsätzlich den allgemeinen Anforderungen der §§ 34 ff BAO entspricht. Es sind jedoch zusätzlich die in der abgabenrechtlichen Begünstigungsvorschrift enthaltenen speziellen Voraussetzungen zu beachten. Mit der Erfüllung der in Z 4 der Bestimmung genannten speziellen Voraussetzungen soll eine Bündelung der Spendenmittel auf die in Z 3 angeführten begünstigten Zwecke erreicht werden.

Der Bw. bringt vor einen mildtätigen Zweck zu verfolgen. Dies bedeutet im konkreten Fall, dass die Statuten den in § 4a Z 3 EStG begünstigten Zweck, die Mildtätigkeit iSd § 37 BAO, d.h. die Unterstützung materiell oder persönlich hilfsbedürftiger Personen, als Hauptzweck enthalten müssen. Die Betätigung muss genau umschrieben und die Merkmale der Ausschließlichkeit und der Unmittelbarkeit müssen in der Rechtsgrundlage verankert sein, um die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Spendenbegünstigung zu erfüllen.

In § 2 der o.a. Statuten des Bw. („Zweck und Aufgabe sowie Aufbringung der Mittel“) werden nebeneinander gleichrangig verschiedene iSd § 35 BAO gemeinnützige, der Förderung der Allgemeinheit dienliche Zweck angeführt. Es ist daraus nicht zu erkennen, dass und in welcher konkreten Form der Bw. im Wesentlichen einen mildtätigen bzw. einen gem. § 4a Z 3 begünstigten Zweck verfolgt.

Des weiteren müssen die bisher in § 2 angeführten ideellen bzw. materiellen Mittel klar vom Zweck getrennt angeführt sein. Eine Zweck-Mittel-Vermischung ist begünstigungsschädlich.

Es wird daher festgestellt, dass die im Zeitpunkt des Antrages geltenden Statuten des Bw. hinsichtlich des Vereinszweckes sowie der eingesetzten Mittel, entgegen den Argumenten des Bw. in der Berufung, die Erfordernisse der maßgeblichen speziellen gesetzlichen Bestimmung des Einkommensteuergesetzes nicht erfüllen.

Es wird weiters auch dem allgemeinen, in § 41 Abs 1 BAO zum Ausdruck kommenden, Grundsatz der formellen Satzungsmaßigkeit nicht Rechnung getragen. Denn auch nach dieser Bestimmung müssen die Satzungszwecke und die Art der Verwirklichung so genau bezeichnet sein, dass aufgrund der Satzung allein die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die in Betracht kommenden Abgabenbegünstigungen geprüft werden können (vgl. VwGH 30.4.1999, 98/16/0317). Dies ist wie oben ausgeführt im Fall der Statuten des Bw. nicht gegeben.

Zu B)

Gem. § 4a Z 4 lit a EStG gilt für Körperschaften iSd Z 3 lit a, dass diese ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff BAO dienen. Daraus folgt, dass grundsätzlich auch die Bestimmung des § 41 Abs 2 BAO iVm § 39 BAO zum Tragen kommt, wonach die Rechtsgrundlage eine Vermögensbindung vorsehen muss. Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung iSd § 39 Z 5 liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Rechtsgrundlage so genau bestimmt wird, dass aufgrund der Rechtsgrundlage geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

Für die maßgebliche spezielle abgabenrechtliche Begünstigung des § 4a Z 3 EStG bedeutet dies, dass die Rechtsgrundlage sicher stellen muss, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahe stehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gem. Z 3 verwendet werden.

In § 15 („Auflösung des Vereines“) der vorliegenden Statuten ist festgehalten, dass das verbleibende Vermögen ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken zuzuführen ist, sofern die letzte Generalversammlung keinen anderen gesetzlich zulässigen Zweck einer Widmung beschlossen hat. Durch diese Formulierung in den Statuten wird nicht sichergestellt, dass das verbleibende Vermögen iSd gesetzlichen Bestimmung ausschließlich für einen in § 4a Z 3 EStG angeführten begünstigten Zweck verwendet werden wird.

Wie schon ausgeführt, war es die Intention des Gesetzgebers, mit der Bestimmung des § 4a Z 3 EStG eine Bündelung der Spendenmittel auf die "begünstigten" Zwecke zu erreichen. Daher hat die Vermögensbindung nicht einfach die allgemeinen Bedingungen der §§ 39 und 41 BAO zu erfüllen, sondern ist ausschließlich auf jene in § 4a Z 3 EStG angeführten begünstigten Zwecke zu konzentrieren.

Durch die Vermögensbindung im Falle der Auflösung der Körperschaft an die begünstigten Zwecke wird auch dem im Zusammenhang mit der "Spendenbegünstigung" nicht unmaßgeblichen Spenderwillen Rechnung getragen.

Aus der Anwendung der gesetzlichen Bestimmung des § 4a Z 3 und 4 EStG und der klaren Vorgabe hinsichtlich der Vermögensverwendung im Falle der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes folgt, dass die Auflösungsbestimmung in § 15 der Statuten des Bw. nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass weder der in den Statuten des Bw. angeführte Vereinszweck noch die Auflösungsbestimmung die gesetzlichen Erfordernisse des § 4a Z 3 und

4 EStG idF StRefG 2009 für die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides erfüllen.

Auch wenn grundsätzlich die Rechtsgrundlage der Körperschaft den allgemeinen Vorschriften der §§ 34 ff BAO zu entsprechen hat, darf dabei nicht übersehen werden, dass nicht alle in den §§ 34 ff BAO angeführten begünstigten Zwecke auch spendenbegünstigt im Sinn der Bestimmung des § 4a Z 3 und 4 EStG sind.

Es ist erforderlich, dass die geltende Rechtsgrundlage für den speziellen Fall bereits im Zeitpunkt der Antragstellung auf den begünstigten Zweck abstellt.

Es wird darauf hingewiesen, dass der UFS, als Abgabenbehörde zweiter Instanz, über die Rechtmäßigkeit des berufungsgegenständlichen Bescheides zu entscheiden hat. Die erstmalige Erlassung des Feststellungsbescheides zur Zuerkennung der Spendenbegünstigung fällt nicht in dessen Zuständigkeitsbereich. Mängel in den Statuten, die bei Antragstellung für die Erteilung des Feststellungsbescheides heranzuziehen waren, können durch später im Berufungsverfahren beigebrachte geänderte Statuten nicht saniert werden und die Erteilung des Feststellungsbescheides bewirken.

Der Antrag des Bw. wurde aufgrund der Mängel in den Statuten durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht abgewiesen.

Im Übrigen wird zum Tätigkeitszeitraum des Bw. und dessen dazu vertretenen Ansicht, dass der Gesetzgeber keine drei vollständigen Jahre des Dienens anordne, dass bei wörtlicher Auslegung der Wortfolge „seit mindestens drei Jahren“ auch die Anzahl der Jahre verstanden werden könne und der Bw. durch die Tätigkeit in den Jahren 2007, 2008 und 2009 die Voraussetzung erfülle, festgehalten.

In der zur Beurteilung des strittigen Punktes maßgeblichen Bestimmung des

§ 4a Z 4 lit. a 2. Teilstrich EStG 1988 idF StRefG 2009 wird normiert:

- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Wirkungskreis) dient *seit mindestens drei Jahren* ununterbrochen im Wesentlichen begünstigten Zwecken gem. Z 3. In den Materialien zur Regierungsvorlage (54 d.B. XXIV.GP) finden sich dazu die folgenden Ausführungen: „*Zusätzlich soll eine gewisse Kontinuität der Betätigung über einen zumindest dreijährigen Zeitraum vorausgesetzt sein, ...*“.

Bei Auslegung von Gesetzen steht nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. 25.2.1994, 93/12/0203; 5.10.1979, 1418/79), basierend auf der für alle Gesetze geltenden Auslegungsregel des § 6 ABGB, auch im öffentlichen Recht die Wortinterpretation an vorrangiger Stelle. Begründet wird dies damit, dass das Gesetzmäßigkeitsgebot des Art. 18 Abs. 1 B-VG die strikte Bindung der Vollziehung an den

Wortlaut der Gesetze erzwingt. Es kommt auf den in der Gesetzesvorschrift zum Ausdruck kommenden objektivierten Willen des Gesetzgebers an.

Unter dem Begriff „Jahr“ ist im allgemeinen Sprachgebrauch ein Zeitraum, und zwar ein Zeitraum von jedenfalls 12 einander unmittelbar folgenden Monaten, zu verstehen. Ein „Jahr“ muss jedoch, ohne dass ein näher bestimmender Zusatz vorliegt, nicht mit dem Kalenderjahr identisch sein.

Der Bw. argumentiert mit dem Begriff „Wirtschaftsjahr“ und sieht die Voraussetzung der dreijährigen Betätigung des Bw. bereits mit Ablauf des Jahres 2009 erfüllt.

Dem wird entgegengehalten, dass es sich bei „Wirtschaftsjahr“ um einen, im 2. Teil des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 5) enthaltenen, im Zusammenhang mit dem für die Einkünfteermittlung maßgeblichen Gewinnermittlungszeitraum erforderlichen, speziell definierten Begriff handelt. Nach dieser Definition ist zwar grundsätzlich unter „Wirtschaftsjahr“ ein Zeitraum von 12 Monaten zu verstehen, der sich auch meist mit dem Kalenderjahr deckt. Das „Wirtschaftsjahr“ kann jedoch unter bestimmten Umständen vom Kalenderjahr abweichen und (z. B. bei Änderung des Stichtages) auch kürzer als 12 Monate, d.h. ein Rumpfwirtschaftsjahr, sein.

In der berufungsgegenständlichen Bestimmung des § 4a Z 4 lit. a 2. Teilstrich EStG 1988 geht es jedoch nicht um Gewinn- oder Einkünfteermittlung. Es wird damit eine der für die Erteilung der Spendenbegünstigung zu erfüllenden Voraussetzungen normiert, konkret der Zeitraum von „... *mindestens drei Jahren*...“. in dem die Körperschaft tatsächlich bereits begünstigten Zwecken gedient haben muss. Dadurch soll auch gewährleistet werden, dass der Antragsteller bereits kontinuierlich die begünstigte Tätigkeit ausgeübt hat.

Es ist davon auszugehen, dass Körperschaften, die die Begünstigung des § 4a Z 3 EStG 1988 in Anspruch nehmen wollen, die gleichen gesetzlichen Voraussetzungen zu erfüllen haben. Es kann somit die Intention des Gesetzgebers nur gewesen sein, einen für alle Antragsteller gleich langen Mindestzeitraumes für die bisher tatsächliche Betätigung auf begünstigtem Gebiet festzulegen. Der Zeitraum muss auch insofern ein feststehender sein, als er nicht durch Eintreten späterer Ereignisse variieren darf. Dies ist auch im Hinblick auf das für den Gesetzgeber bindende verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot zu beachten.

Legt man dem Begriff „Jahr“ nach dem Wortsinn den Zeitraum von 12 Monaten zugrunde, wird dies, wie in der in Rede stehenden Bestimmung vorgesehen, bei 3 Jahren immer zum gleichen Ergebnis von 36 Monaten für die Länge des Mindestzeitraumes führen. Würde man auf ein Kalenderjahr abstellen, könnte sich der Zeitraum unterschiedlich verlängern, da davon auszugehen ist, dass die Antragsteller die Tätigkeit zu unterschiedlichen Zeitpunkten und nicht an einem 1.1. begonnen haben. Ginge man weiters von einem Wirtschaftsjahr aus, führte dies

durch die Möglichkeit von aufeinander folgenden Rumpfwirtschaftsjahren zu unterschiedlich langen, auch bis zur Hälfte verkürzten, Zeiträumen und damit ebenfalls zu sachlich nicht gerechtfertigten gleichheitswidrigen Ergebnissen.

Da grundsätzlich von der Verfassungskonformität der anzuwendenden Bestimmung auszugehen ist, wird dem Begriff „Jahr“ nach dem einfachen Wortsinn ein Zeitraum von 12 Monaten zugeordnet. Dadurch wird sichergestellt, dass jeder Antragsteller den gleichen Mindestzeitraum von 36 Monaten (3 Jahren) für die Ausübung der Tätigkeit auf begünstigtem Gebiet zu erfüllen hat.

Für den Bw., der die Tätigkeit mit 8.6.2007 aufgenommen hat, bedeutet dies, dass die gesetzliche Voraussetzung der mindestens dreijährigen Betätigung auf begünstigtem Gebiet mit 9.6.2010 als erfüllt zu beurteilen wäre. Da die gesetzlich normierten Voraussetzungen sämtlich bei Antragstellung zu erfüllen sind, der Bw. jedoch bei Antragstellung am 19.1.2010 diese erforderliche Voraussetzung nicht erfüllt hatte, wäre der Antrag auch aus diesem Grund abzuweisen gewesen.

Die Entscheidung war daher spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 27. Mai 2010