

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., Adr1, vertreten durch Kobre Wirtschaftsprüfung GmbH, Gatterburggasse 18/4, 1190 Wien gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 29.11.2012 betreffend

Abweisung des Antrags auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gem. § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein Verein mit dem Zweck der Verbreitung des Tierschutzgedankens und bedrängten Tieren in Not zu helfen, beantragte mit Schreiben vom 8.11.2012, bei der Amtsbehörde einlangend am 9.11.2012, die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides nach § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988 sowie die Aufnahme in die dafür vorgesehene Liste der begünstigten Spendenempfänger.

Dem **Antrag** waren die folgenden Unterlagen angeschlossen:

- Vereinsregisterauszug vom 8.11.2012 (Entstehung des Vereins am 27.5.2002)
- aktuelle Statuten (Oktober 2012)
- Behördliche Genehmigungen des Tierheims an zwei Standorten; konkret

Bewilligung der Bezirkshauptmannschaft St. Pölten vom 22.2.2012 für den Standort NÖ und

Bewilligung der Bezirkshauptmannschaft Schärding vom 18.7.2012 für den Standort OÖ

- Bestätigung des Wirtschaftsprüfers vom 8.11.2012 über das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 in den Rechnungsjahren 2009 – 2011.

Mit **Bescheid vom 29.11.2012** wurde der Antrag seitens der Abgabenbehörde abgewiesen.

Die Behörde verwies in der Begründung des Bescheides darauf, dass gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988 eine der Voraussetzungen für die Aufnahme in die in § 4a Abs. 7 EStG 1988 genannte Liste ist, dass die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) seit mindestens drei Kalender- bzw. Wirtschaftsjahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 dient.

Der gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988 begünstigte Zweck ist die dem Tierschutzgesetz (BGBl. I Nr. 118/2004) entsprechende Betreuung von Tieren im Rahmen eines behördlich genehmigten Tierheims (§ 4 Z 9 TierschutzG).

Laut den Materialien zur Regierungsvorlage des § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988 ist der begünstigte Zweck die Betreuung von Tieren (inkl. Veterinärmedizinischer Betreuung) in Tierheimen im Sinn des Tierschutzgesetzes.

Unter einem Tierheim ist nach § 4 Z 9 TierschutzG eine nicht auf Gewinn gerichtete dauerhafte Einrichtung zu verstehen, die der Verwahrung herrenloser oder fremder Tiere dient; darunter fallen auch Tiersyle und Gnadenhöfe. Die Betreuung der Tiere muss den Anforderungen des TierschutzG und der dazu ergangenen Tierheim-Verordnung (BGBl. II Nr. 490/2004) entsprechen.

Der Antragsteller muss auch seit mindestens drei Jahren über eine Tierheimbewilligung verfügen. Da Gnadenhöfe Tierheimen rechtlich gleich gestellt sind, gilt dies auch für diese.

Die dem Antrag beigelegten Tierheimbewilligungen seien erstmalig am 22.2.2012 und am 18.7.2012 ausgestellt worden. Die Voraussetzung, dass ein behördlich genehmigtes Tierheim seit drei Jahren geführt wurde, sei daher nicht erfüllt gewesen.

Gegen den angeführten Bescheid wurde nach Fristverlängerung mit **Schreiben vom 13.2.2013 rechtzeitig Berufung** erhoben.

Im Rechtsmittel wird angeführt, dass einziges und zentrales Argument für die Versagung der Spendenbegünstigung nach Ansicht der Finanzbehörde die Tatsache sei, dass die Körperschaft nicht seit mindestens drei Kalender- bzw. Wirtschaftsjahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1998 gedient habe. Das sei im gegenständlichen Fall die dem Tierschutzgesetz entsprechende Betreuung von Tieren im Rahmen eines behördlich genehmigten Tierheimes.

Es wurden folgende rechtliche Grundlagen für die Führung eines Tierheimes angeführt: *Tierschutzgesetz – TSchG, BGBl. I Nr. 118/2004 und Tierheim-Verordnung BGBl. II Nr. 490/2004* – Das Tierschutzgesetz vom 28.9.2004 ist mit Wirkung vom 1.1.2005 in Kraft getreten. Laut Materialien bildete die Ausgangsbasis für dieses Gesetz insbesondere das bis zu diesem Zeitpunkt geltende Tierschutzrecht der Bundesländer.

Der Verein ist am 27.5.2002 entstanden. Bei der Verfolgung seines Vereinszweckes (u.a. Verbreitung des Tierschutzgedanken, der Hilfe von bedrängten Tieren in Not, Betreiben eines Gnadenhofes) waren zum damaligen Zeitpunkt die landesgesetzlichen Vorschriften maßgebend; das NÖ Tierschutzgesetz 1985 und das OÖ Tierschutzgesetz 1995.

In beiden Landesgesetzen sei der Begriff eines „Gnadenhofes“ oder eines „Tiersasyls“ nicht verwendet bzw. definiert und auch nicht mit dem Begriff eines „Tierheimes“ gleichgesetzt worden, wie dies im (Bundes-)Tierschutzgesetz 2004 der Fall sei. Im NÖ Tierschutzgesetz 1985 finde sich im § 5 die Regelung, dass die Aufnahme und Pflege von Tieren der Bezirksverwaltungsbehörde lediglich schriftlich anzugeben sei und dass diese bei Nichteinhaltung des NÖ Tierschutzgesetzes die Führung eines Tierheimes mit Bescheid untersagen konnte.

Durch die Einführung des Tierschutzgesetzes ab dem Jahr 2005 sei es erforderlich gewesen, dass bestehende Einrichtungen, welche den landesgesetzlichen Vorschriften entsprochen hatten, schrittweise den z.T. neuen gesetzlichen Bestimmungen angepasst wurden. Aus diesem Grund enthalte der § 44 des Tierschutz-Gesetzes entsprechende gesetzliche Regelungen betreffend einer Übergangsbestimmung.

Für den gegenständlichen Fall sei die Bestimmung des § 44 Abs. 5 Z 2 TSchG von Bedeutung, wonach (abweichend von Abs. 4 zweiter Satz) „die Anforderungen dieses Bundesgesetzes und der auf dessen Grundlagen erlassenen Verordnungen für Tierheime (§ 29) sowie die Haltung von Tieren im Rahmen von gewerblichen Tätigkeiten (§ 31) jedenfalls ab 1. Jänner 2010 gelten.“

Seit Gründung des Vereins im Jahr 2002 bis zum 1. Jänner 2010 sei daher keine Bewilligung im Sinne des TSchG für die Führung des Gnadenhofes erforderlich, weil dieser auf Grundlage der landesgesetzlichen Regelung betrieben werde.

Wenn vom Gesetzgeber die Spendenbegünstigung für „Tierheimbetreiber“ zum Stichtag 1.1.2012 eingeführt wurde, so sei es offensichtlich widersprüchlich, dass für diese Organisationen das Vorliegen einer 3-jährigen Bewilligung nach dem TSchG gefordert werde, wenn das Erfordernis einer Bewilligung nach dem TSchG zu diesem Stichtag 1.1.2012 erst für die zwei davor liegenden Jahre gesetzlich erforderlich sei.

Im Hinblick auf diesen Widerspruch liege die Vermutung nahe, dass der Gesetzgeber mit der Art der Formulierung dieser gesetzlichen Bestimmung primär neu (d.h. nach dem 1.1.2012) errichtete Organisationen gemeint habe bzw. Organisationen, welche nach dem 1.1.2005 errichtet worden seien, also nach dem In-Kraft-Treten des Tierschutzgesetzes. Für Organisationen, die vor In-Kraft-Treten des TSchG errichtet worden seien und die ein Tierheim auf Grundlage der damals geltenden Bestimmungen betrieben hatten, führe diese Regelung offensichtlich zu einem Widerspruch und zu einer Gleichheitswidrigkeit. Daraus folge, dass für Organisationen, welche vor dem 1.1.2005 errichtet worden seien und für die eine Übergangsbestimmung nach § 44 TSchG bis zum 1.1.2010 gelte, im Sinne einer authentischen Interpretation dieser Gesetzesstelle nicht auf die Bewilligung nach dem TSchG abgestellt werden könne bzw. dürfe, sondern auf eine generelle behördliche Bewilligung bzw. Anzeige entsprechend der damaligen Gesetzeslage.

Dass der gegenständliche Verein schon vor dem 1.1.2005 bzw. vor dem Stichtag der Übergangsregelung 1.1.2010 ein behördlich bewilligtes Tierheim betrieben habe, gehe u.a. aus der beiliegenden Strafverfügung der Bezirkshauptmannschaft St. Pölten vom 15.7.2009 hervor.

Darin werde zum Ausdruck gebracht, dass der Verein in OÖ einen Gnadenhof betreibe (mit Angabe der BetriebsNr. für den landwirtschaftlichen Betrieb). Die Behörde habe in der Strafverfügung den Verein als Betreiber eines Gnadenhofes genannt und somit zum damaligen Zeitpunkt schlüssig zum Ausdruck gebracht, dass keine Bewilligung nach dem damals schon geltenden TSchG erforderlich gewesen sei, denn sonst hätte sie den Betrieb des Gnadenhofes untersagt.

Das Fehlverhalten, Unterlassen einer Schutzimpfung, wofür die Verwaltungsstrafe verhängt worden sei, stelle keinen Verstoß gegen das TSchG dar und stehe sachlich in keinem Zusammenhang mit der steuerlichen Problematik.

Hinsichtlich der Bedeutung des 3-Jahres-Zeitraumes wurde vorgebracht, dass es im Steuerreformgesetz 2009 wohl primär um eine „Kontinuität der Betätigung“ im Hinblick auf eine Spendenabsetzbarkeit gegangen sei. Diese sei im vorliegenden Fall eindeutig und nachvollziehbar gegeben.

Die Nennung der begünstigten Zwecke im § 4a Abs. 2 Z 3 EStG erfolge in den lit. a bis d immer in der Form, dass auf die „Erfüllung von Zwecken“ einer Einrichtung hingewiesen werde. Davon abweichend werde in lit. e im Sinne der Formerfordernisse der Statuten von begünstigten Einrichtungen kein „Zweck“ genannt, sondern ein „ideelles Mittel“ zur Erreichung des Zweckes. Die Betreuung von Tieren im Rahmen eines Tierheimes stelle ein ideelles Mittel dar, um den eigentlichen Zweck, d.i. die Förderung des Tierschutzes, zu erreichen. Es erhebe sich die Frage, ob die Nennung bzw. Einschränkung eines begünstigten „Zwecks“ (nur) auf ein bestimmtes Mittel zur Erreichung eines (an sich begünstigten) Zweckes im Gesamtzusammenhang der Bestimmungen des § 4a EStG als gesetzeskonform angesehen werden könne.

Weiters scheine eine Rechtswidrigkeit im Hinblick auf EU-Rechtskonformität gegeben zu sein. Wenn die Betreuung von Tieren in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR als begünstigter Zweck genannt wird, so sei das zusätzliche Erfordernis, dass diese Betreuung dem österreichischen TSchG entsprechen müsse und die Betreuung nur in einem Tierheim erfolgen dürfe, welches nach den Bestimmung des österreichischen TSchG bewilligt worden sei und dessen Führung den Anforderungen der österreichischen Tierheim-Verordnung entspreche, formalrechtlich nicht erfüllbar.

Im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben wurde vorgebracht dass es im Zuge der Vorbereitungshandlungen für die Antragstellung auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides mehrere Kontaktaufnahmen mit dem zuständigen Finanzamt und einen daraus resultierenden E-Mail-Schriftverkehr gegeben habe. Es seien – auf Empfehlung des Finanzamtes – geringfügige textliche Änderungen in den Satzungen vorgenommen worden und gleichzeitig auch die behördlichen Bewilligungen zur Führung eines Gnadenhofes an den beiden Standorten vorgelegt worden. In einer

E-Mail-Mitteilung vom 13.9.2012 (beiliegend) sei dem Vertreter des Vereins mitgeteilt worden, dass der vorgelegte Statutenentwurf den gesetzlichen Bestimmungen entspreche und vereinsrechtlich beschlossen werden könne, „*sodass anschließend, bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen auch im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung ein Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides eingebracht werden kann. Die Bewilligung der Bezirkshauptmannschaft Schärding für den Gnaden Esterndorf als behördlich genehmigtes Tierheim wurden zu den Akten genommen.*“

Die Behörde habe daher umfassende Kenntnis gehabt, u.a. auch über den Umstand, dass die beiden behördlichen Bewilligungen vom 22.2.2012 und 18.7.2012 stammten. Es sei jedoch kein Hinweis erfolgt, dass das Formerfordernis einer drei Jahre bestehenden Tierheimbewilligung nicht erfüllt sei und eine Antragstellung daher nicht möglich bzw. zum Scheitern verurteilt sei. Der Verein habe daher aufgrund einer grundsätzliche positiven Beurteilung bzw. eines fehlenden Hinweises auf das fehlende Formerfordernis und sogar aufgrund des Anraths der Behörde, einen Antrag einzubringen, davon ausgehen können, dass alle Erfordernisse für die Erteilung des Bescheides vorlägen.

Unter Hinweis auf die von der Finanzbehörde erlassenen „Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben“ (Erlass des BMF vom 6.4.2006) habe „die Partei im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht oder anders getroffen hätte“ (siehe Pkt. 3.1 Rechtsauskünfte, unter Hinweis auf VwGH 16.9.2003, 99/14/0228 und 26.5.2004, 2000/14/0090).

Die getroffenen Dispositionen betreffen vor allem die Abschlussprüfung der drei vorangegangenen Jahre sowie die erfolgte Antragstellung, welche im Lichte der vorliegenden Entscheidung des Finanzamtes als nicht erforderlich angesehen werden müssten.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und des vorgebrachten Sachverhalts wurde der Antrag gestellt, den Abweisungsbescheid vom 29.11.2012 aus dem Rechtsbestand zu nehmen und den Antrag vom 8.11.2012 auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides positiv zu erledigen.

Dem Rechtsmittel lagen bei:

- Strafverfügung der Bezirkshauptmannschaft St. Pölten vom 15.7.2009, gerichtet an den Obmann des Vereins, betreffend die Verwaltungsübertretung aufgrund Unterlassung einer Schutzimpfung als Tierhalter der angeführten Rinder; Verletzung u.a. des Tierseuchengesetzes.
- E-Mail-Schriftverkehr zwischen Finanzbehörde und steuerlicher Vertretung des Vereins (13.9.2012, 12.9.2012, 3.5.2012).

Über die Beschwerde wurde erwogen

Zur Zuständigkeit:

Im Sinne des **§ 323 Abs. 38 BAO gF** sind durch das Bundesfinanzgericht (BFG) die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Gegenständlich ist somit über die nunmehr als Beschwerde geltende Berufung des Bf. zu entscheiden.

Mit dem **Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2011, BGBI I 2011/76** wurde § 4a EStG 1988 überarbeitet und neu gefasst. Ab dem Jahr 2012 wurde der Katalog der begünstigten Zwecke und damit Spendenempfänger erweitert und der Spendenabzug u.a. auch auf Zuwendungen für die dem Tierschutzgesetz entsprechende Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen innerhalb der EU bzw. des EWR ausgedehnt.

Gemäß **§ 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988** ist die Erfüllung des folgenden Zwecks durch die in Abs. 5 genannten Einrichtungen begünstigt:

Die dem Tierschutzgesetz, BGBL. I Nr. 118/2004, entsprechende Betreuung von Tieren **im Rahmen eines behördlich genehmigten Tierheimes (§ 4 Z 9 Tierschutzgesetz)** in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR. Das Tierheim muss eine eigenständige wirtschaftliche Einrichtung einer Körperschaft iSd Abs. 5 darstellen. Die Führung des Tierheimes muss den Anforderungen der Tierheim-Verordnung, BGBI. II Nr. 490/2004, entsprechen.

In den Materialien zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2011 (1212 d.B. XXIV. GP) ist u.a. dazu ausgeführt: Begünstigter Zweck ist auch die Betreuung von Tieren (inkl. veterinarmedizinischer Betreuung) in Tierheimen iSd Tierschutzgesetzes. Unter einem Tierheim ist nach **§ 4 Z 9 Tierschutzgesetz** eine nicht auf Gewinn gerichtete dauerhafte Einrichtung zu verstehen, die der Verwahrung herrenloser oder fremder Tiere dient; darunter fallen auch Tiersyle und Gnadenhöfe.

Um den begünstigten Zweck von einem allfälligen nichtbegünstigten Bereich abzugrenzen, ist es erforderlich, dass die Tierhaltung eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die von einer allfälligen übrigen betrieblichen Tätigkeit abgegrenzt ist. Die Haltung, Pflege und Betreuung von (Haus)Tieren im häuslichen, privaten Bereich ist daher nicht begünstigt. Dies wäre der Fall, wenn durch einen Verein eine größere Zahl von (Haus)Tieren im Wohnungsverband oder zumindest auf demselben Grundstück, auf dem sich auch die private Wohnung eines Vereinsmitgliedes befindet, betreut wird. Ebenso wenig ist eine Betreuungstätigkeit begünstigt, die im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit entfaltet wird, aber von diesem nicht klar abgegrenzt ist (z.B. im Rahmen einer landwirtschaftlichen Tierhaltung wird auch einigen Tieren das „Gnadenbrot“ gewährt). Abgegrenzte Gnadenhöfe und Tiersyle sind hingegen begünstigt.

In **§ 4a Abs. 5 Z 1-4 EStG 1988** sind die begünstigte Einrichtungen angeführt.

Dazu gehören u.a. Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 Z 1 u 2 KStG 1988 (z.B. Vereine), Körperschaften des öffentlichen Rechts, vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates des EWR.

Zuwendungen an begünstigte Einrichtungen sind abzugsfähig, wenn gemäß **§ 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988** aus der beim Finanzamt Wien 1/23 zu führenden Liste hervorgeht, dass zum Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Einrichtung vorliegen.

In **§ 4a Abs. 8 EStG 1988** sind die materiellen Voraussetzung für die Aufnahme in die in Abs. 7 Z 1 genannte Liste geregelt:

Lit 1 Für Körperschaften iSd Abs. 3 Z 6 und Abs. 5 Z 1 bis 3:

- a)** Die Körperschaft dient ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff der BAO
- b)** Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gem. Abs. 2 Z 1 und 3.
- c)** Die Körperschaft unterhält, abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten, ausschließlich solche wirtschaftliche Tätigkeiten, die unter § 45 Abs. 1, § 45 Abs. 2 oder § 47 der BAO fallen oder für welche die Begünstigungen gemäß § 45a der BAO bestehen bleiben.
- d)** Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft betragen höchstens 10% der Spendeneinnahmen.

Das Vorliegen der o.a. Voraussetzungen ist von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung des Rechnungs- und Jahresabschlusses zu bestätigen. Wird die Aufnahme in die Liste erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre und, wenn vorhanden, die Zahl, unter der die Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch erfasst ist, dem Finanzamt zu übermitteln.

Der Bf., ein Verein mit dem Zweck der Verbreitung des Tierschutzgedankens und bedrängten Tieren in Not zu helfen, beantragte mit Schreiben vom 8.11.2012 samt Beilagen, bei der Amtsbehörde einlangend am 9.11.2012, die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides nach § 4a Abs. 2 Z 3 lit e EStG 1988 sowie die Aufnahme in die dafür vorgesehene Liste der begünstigten Spendenempfänger. Die dazu vorgelegten geänderten Statuten aus dem September 2012 waren der Bezirkshauptmannschaft St. Pölten angezeigt worden und hat diese mit Bescheid vom 2.10.2012 die Fortsetzung der Vereinstätigkeit bestätigt. Die angeführten Statuten waren durch die Abgabenbehörde im Vorfeld überprüft worden. Es wurde dem steuerlichen Vertreter am 13.9.2012 mitgeteilt, dass diese als gesetzeskonform beurteilt wurden.

Damit wurde zwar eine der materiellrechtlichen Voraussetzungen erfüllt, jedoch ist es für die Anerkennung als begünstigte Einrichtung weiter erforderlich, dass der Bf. im Hinblick auf die tatsächliche Geschäftsführung iSd § 42 BAO und der gesetzlichen Bestimmung des **§ 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988** die Betreuung von Tieren im Rahmen eines behördlich genehmigten Tierheimes durchführt. Zudem muss die Tätigkeit in diesem Rahmen seit mindestens drei Jahren ununterbrochen durch den Bf. ausgeübt werden.

Im gegenständlichen Fall betreibt der Bf. zwei Gnadenhöfe für Nutztiere.

Der Gnadenhof H.Berg (Adr1) besteht seit dem Jahr 2002. Im Jahr 2006 wurde der zweite Gnadenhof in Oberösterreich (OÖ) in Betrieb genommen.

Gnadenhöfe fallen, wie auch Tiersyle, gemäß **§ 4 Z 9 Tierschutzgesetz (TSchG, BGBL. I Nr. 118/2004) idgF** unter den Begriff Tierheim.

Gemäß **§ 29 Abs. 1 TSchG**bedarf das Betreiben eines Tierheims einer Bewilligung der Behörde nach § 23. Dies gilt somit auch für das Betreiben von Gnadenhöfen.

Die Bewilligung iSd **§ 23 TSchG** ist nach **Z 1** durch die Behörde auf Antrag zu erteilen. Örtlich zuständig für die Bewilligung ist die Behörde, in deren Sprengel die bewilligungspflichtige Haltung, Mitwirkung oder Verwendung von Tieren stattfindet oder stattfinden soll.

Gemäß **§ 44 Abs. 1 TSchG** tritt dieses Bundesgesetz mit 1. Jänner 2005 in Kraft.

Nach **Abs. 2** treten zugleich die auf dem Gebiet des Tierschutzes bestehenden landesgesetzlichen Bestimmungen außer Kraft.

Aus den dem BFG vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass dem Bf. die nach dem **Tierschutzgesetz idgF** erforderlichen Bewilligungen erteilt wurden: für den niederösterreichischen Standort aufgrund des Antrags vom 15.3.2011 mit Bescheid der zuständige Bezirkshauptmannschaft vom 22.2.2012, für den Standort in Oberösterreich aufgrund des Antrags vom 8.5.2012 mit Bescheid der zuständigen Bezirkshauptmannschaft vom 18.7.2012.

Damit lagen erst im Jahr 2012 die erforderlichen behördlichen Genehmigungen ab dem jeweiligen Datum des Bescheides vor.

Wie die Abgabenbehörde mit dem angefochtenen Bescheid festgestellt hat, sei jedoch in Bezug auf das Erfordernis des behördlich genehmigten Betreibens der Gnadenhöfe der notwendige 3-jährige Tätigkeitszeitraum zum Zeitpunkt der Antragstellung (8.11.2012) nicht erfüllt und folglich die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides und die Aufnahme in die Liste der begünstigten Empfänger der Zuwendungen nicht möglich.

In der Beschwerde wird gegen diese Beurteilung der Abgabenbehörde damit argumentiert, dass der Bf. bereits seit 27.5.2002 bestanden habe und für das Betreiben eines Gnadenhofes die zum damaligen Zeitpunkt landesgesetzlichen Bestimmungen, d.s. das NÖ Tierschutzgesetz 1985 und das OÖ Tierschutzgesetz 1995, maßgeblich gewesen seien. Der Begriff „Gnadenhof“ sei in diesen Gesetzen weder definiert noch verwendet und auch nicht mit dem Begriff eines „Tierheimes“ gleichgesetzt wie dies im Tierschutzgesetz 2004 der Fall sei. Im NÖ Tierschutzgesetz 1985 finde sich in § 5 die Regelung, dass die Aufnahme und Pflege von Tieren der Bezirksverwaltungsbehörde lediglich schriftlich anzugeben sei und dass bei Nichteinhaltung des Gesetzes die Führung eines Tierheimes untersagt werden könne. Mit der Einführung des (Bundes-)Tierschutzgesetzes ab dem Jahr 2005 sei es für bestehende Einrichtungen erforderlich gewesen, diese den z.T. neuen gesetzlichen Bestimmungen anzupassen.

Es habe daher Übergangsbestimmungen gegeben. Nach § 44 Abs. 5 Z 2 TSchG gelten „die Anforderungen dieses Bundesgesetzes und der auf dessen Grundlage erlassenen Verordnungen für Tierheime (§ 29) sowie die Haltung von Tieren im Rahmen von gewerblichen Tätigkeiten (§ 31) jedenfalls ab 1.1.2010.“

Nach Ansicht des Bf. sei daher seit Gründung des Vereins im Jahr 2002 bis zum 1.1.2010 keine Bewilligung iSd Tierschutzgesetzes erforderlich gewesen, da dieser aufgrund der landesgesetzlichen Regelung betrieben worden sei. Es sei widersprüchlich, dass für die zum Stichtag 1.1.2012 für „Tierheimbetreiber“ eingeführte Spendenbegünstigung das Vorliegen einer 3-jährigen Bewilligung nach dem TSchG verlangt wird, wenn das Erfordernis einer Bewilligung nach dem TSchG erst für die zwei davor liegenden Jahre, also ab 1.1.2010, gegeben sei. Es liege die Vermutung nahe, dass der Gesetzgeber mit diesen Bestimmungen primär neu (d.h. nach dem 1.1.2012) errichtete Organisationen gemeint habe bzw. Organisationen, die nach dem 1.1.2005 errichtet worden seien.

Dem Vorbringen des Bf. hinsichtlich eines etwaigen Widerspruchs zwischen dem Erfordernis des Vorliegens einer 3-jährigen Tätigkeit im Bereich des begünstigten Zweckes zum Stichtag 1.1.2012 für die Erlangung der Spendenbegünstigung und dem vermeintlich nur erreichbaren Zeitraum von 2 Jahren, d.h. von 1.1.2010 bis 1.1.2012, aufgrund der Übergangsbestimmung hinsichtlich der Notwendigkeit einer Bewilligung nach § 44 Abs. 5 TSchG, wird grundsätzlich entgegnet.

Aus den Materialien zur Regierungsvorlage zum Tierschutzgesetz (446 d.B. XXII. GP) geht zu dieser Bestimmung hervor, dass auf bereits bestehenden Bescheiden und Berechtigungen nach den bisherigen landesgesetzlichen Bestimmungen aufzubauen sein wird. Damit wäre es jedenfalls für bereits bisher bewilligte und berechtigte Tierheime möglich gewesen das Erfordernis des 3-jährigen Tätigkeitszeitraumes zum Stichtag 1.1.2012 für die Erlangung der Spendenbegünstigung zu erreichen. Nicht bewilligte oder später bewilligte Einrichtungen können somit erst nach Ablauf eines 3-jährigen Tätigkeitszeitraumes eine Spendenbegünstigung erlangen. Ein Widerspruch, wie der Bf. ihn sieht, liegt somit nicht vor.

Dem Bf. wird weiters entgegnet, dass es für die Beurteilung des Vorliegens der gesetzlichen Erfordernisse für die Erlangung der Spendenbegünstigung nicht maßgeblich ist, ab wann die (Träger-)Körperschaft rechtlich bestanden hat. Maßgeblich ist, ab wann der nunmehr begünstigte Zweck, d.h. der eigenständig und wirtschaftlich abgegrenzte Betrieb eines Tierheimes, Gnadenhofes, vorgelegen ist.

Es ist daher für das Vorliegen des 3-jährigen Tätigkeitszeitraumes zu beurteilen, ob der Bf. durch den Betrieb der Gnadenhöfe bereits in den Jahren 2009 – 2011 den begünstigten Zweck iSd gesetzlichen Bestimmungen des § 4a Abs. 2 Z 3 lit e EStG 1988 erfüllt hat.

Richtig ist, dass für den Betrieb des Gnadenhofes in Niederösterreich bis zum 1.1.2005 das NÖ Tierschutzgesetz 1985 hätte zur Anwendung gelangen müssen. Nach § 5 dieses Gesetzes war der Betrieb eines Tierheimes der Behörde anzuzeigen. Nach Abs. 2 der Bestimmung hat im weiteren Verfahren die Bezirksverwaltungsbehörde ein Gutachten des Amtstierarztes darüber einzuholen, ob die Tiere den Zielen dieses Gesetzes entsprechend

gehalten werden können. Ist dies nicht der Fall, hat sie die Führung des Tierheimes mit Bescheid zu untersagen.

Dass eine solche Anzeige gem. § 5 des NÖ Tierschutzgesetzes seitens des Bf. erfolgt ist wurde durch den Bf. weder behauptet noch durch Unterlagen nachgewiesen. Der Bf. behauptet lediglich, dass seit Gründung keine Bewilligung iSd Tierschutzgesetzes erforderlich gewesen sei.

Aufgrund der Aktenlage und den Angaben des Bf. kann geschlossen werden, dass der Gnadenhof in Niederösterreich bis zum Antrag vom 15.3.2011 bzw. Bescheid vom 22.2.2012 ohne Bewilligung betrieben worden ist.

Wenn der Bf. vorbringt, dass für ihn als bestehender Betrieb die Anforderungen des Tierschutzgesetzes erst ab 1.1.2010 zu gelten hätten, dann übersieht er dabei, dass es sich bei dem in Rede stehenden Gnadenhof in NÖ zwar um eine bestehende Anlage gehandelt hat, jedoch nicht um ein behördlich bewilligtes bzw. berechtigtes Tierheim iSd gesetzlichen Bestimmungen. Die Übergangsregelung des § 44 Abs. 5 Z 2 TSchG baut auf bereits bestehenden Bescheiden – insbesondere auf Bewilligungs- und Untersagungsbescheiden – nach den vordem geltenden landesrechtlichen Bestimmungen auf. Da der Bf. über keine amtlichen Berechtigungen nach dem für ihn vormals geltenden Anzeigeverfahren bzw. auch nach In-Kraft-Treten des Tierschutzgesetzes mit 1.1.2005 bis zum 22.2.2012 über keine Bewilligung nach § 23 iVm § 29 TSchG verfügt hat, kann auf diese nicht aufgebaut werden um nachzuweisen, dass die Tätigkeit des Bf. bei Antragstellung bereits seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar den begünstigten Zwecken iSd § 4a Abs. 2 Z 3 lit .e EStG 1988 gedient hat.

Nach Ansicht des BFG war der Gnadenhof in NÖ erst ab Februar 2012 als bewilligtes Tierheim iSd der gesetzlichen Bestimmung des § 4 Z 9 TSchG zu beurteilen und beginnt erst damit die 3-jährige Frist für die Beurteilung des Tätigkeitszeitraumes gem. § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988 zu laufen.

Des Weiteren muss der begünstigte Zweck, der Betrieb des Gnadenhofes, von einem allfällig nicht begünstigten Bereich klar abgegrenzt sein. Die Haltung, Pflege und Betreuung von Tieren im privaten Bereich ist nicht begünstigt. Nach der Aktenlage, dem Vereinsregisterauszug und den Meldedaten im Zentralen Melderegister, befinden sich der Gnadenhof und der Hauptwohnsitz des Obmannes des Bf. offensichtlich an der selben Adresse, nämlich NÖ. Da nicht nur die Betreuung von Tieren im Wohnverband, sondern auch die Betreuung auf demselben Grundstück begünstigungsschädlich ist, ist aufgrund dieser Tatsache die erforderliche klare Abgrenzung vom privaten Bereich nicht als gegeben zu beurteilen.

Die für die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides erforderlichen Voraussetzungen waren somit im Zusammenhang mit dem Gnadenhof in Niederösterreich zum Zeitpunkt der Antragstellung im November 2012 nicht sämtlich gegeben.

Hinsichtlich des Gnadenhofes in Oberösterreich wird festgehalten, dass, entgegen der Meinung des Bf., für diesen das OÖ Tierschutzgesetz 1995 nicht mehr anzuwenden war, da nach § 44 Abs. 1 Z 2 TSchG die landesgesetzlichen Regelungen auf dem Gebiet

des Tierschutzes mit In-Kraft-Treten des Tierschutzgesetzes mit 1.1.2005 außer Kraft getreten waren. Wie den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen ist, wurde der Betrieb des Gnadenhofs in Oberösterreich (OÖ) erst im Jahr 2006 aufgenommen. Damit war bereits das bundesweit gültige Tierschutzgesetz anzuwenden und hätte bereits seit Beginn des Betriebes im Jahr 2006 eine Bewilligung gemäß § 23 iVm § 29 TSchG vorliegen bzw. beantragt sein müssen. Dies war jedoch nicht der Fall. Der Antrag für diesen Gnadenhof wurde seitens des Bf. am 8.5.2012 gestellt und die Bewilligung durch die zuständige Bezirkshauptmannschaft mit Bescheid vom 18.7.2012 erteilt.

Auch der Argumentation des Bf., dass aus einer Strafverfügung der Bezirkshauptmannschaft St. Pölten vom 15.7.2009 wegen einer Verwaltungsübertretung durch u.a. Verletzung des Tierseuchengesetzes schlüssig abzuleiten sei, dass schon zu diesem Zeitpunkt ein behördlich bewilligter Gnadenhof in Oberösterreich betrieben worden sei, ist nicht zu folgen.

Aus der Strafverfügung geht lediglich hervor, dass der landwirtschaftliche Betrieb des Bf. (B.Nr.) in Oberösterreich (OÖ) einen Gnadenhof betreibt und der Bf. als Tierhalter iSd Tierseuchengesetzes eine Verwaltungsübertretung begangen hat. Dass es sich dabei um einen behördlich bewilligten Gnadenhof handelt, kann daraus nicht abgeleitet werden. Wie aus dem späteren Bewilligungsbescheid vom 18.7.2012 hervorgeht, wurde dem Bf. erst mit diesem Bescheid „*die tierschutzrechtliche Bewilligung für den Betrieb eines Tierheimes am Standort des derzeitigen Gnadenhofes, ..., erteilt.*“

Daraus folgt, dass auch dieser Gnadenhof erst ab Juli 2012 als Tierheim iSd § 4 Z 9 TSchG zu beurteilen war und erst damit die 3-jährige Frist für die Beurteilung des Tätigkeitszeitraumes gem. § 4a Abs. 8 Z 1 lit b EStG 1988 zu laufen begonnen hat.

Im Übrigen liegt bei dem Betrieb in Oberösterreich ein landwirtschaftlicher Betrieb (B.Nr.) vor. Eine solche betriebliche Tätigkeit steht der Begünstigung entgegen und kann diese nur erteilt werden, wenn der Betrieb des Gnadenhofes klar zur landwirtschaftlichen Tätigkeit abgegrenzt ist.

Des Weiteren fehlt es auch an der klaren Abgrenzung zum privaten Bereich; befindet sich doch der Nebenwohnsitz der Schriftührerin-Stellvertreterin des Bf. an der gleichen Adresse wie der Gnadenhof (OÖ).

Die Voraussetzungen für die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides waren somit bei Antragstellung aus den genannten Gründen auch im Hinblick auf die Einrichtung in Oberösterreich nicht gegeben.

Mit dem AbgÄG 2011 wurde ab 1.1.2012 der Katalog der begünstigten Zwecke erweitert und die Spendenbegünstigung auch auf Zuwendungen für Tierheime ausgedehnt.

Durch die konkrete Einschränkung auf behördlich bewilligte Einrichtungen in Form von Tierheimen nach dem Tierschutzgesetz wurden für die begünstigten Einrichtungen gleiche Kriterien nach einem objektiven Maßstab geschaffen und gesichert, dass die gesetzlichen Bestimmungen zum Schutz der Tiere eingehalten werden. Der Tierschutz im Allgemeinen bzw. die Verwahrung und Betreuung von herrenlosen oder fremden Tieren ohne Betrieb

eines Tierheimes stellt keinen begünstigten Zweck iSd gesetzlichen Bestimmung des § 4a EStG 1988 dar.

Wenn der Bf. vermeint, dass der im Zusammenhang mit der Erteilung der Spendenbegünstigung gesetzlich erforderliche 3-jährige Tätigkeitszeitraum primär dem Vorliegen einer Kontinuität der Tätigkeit Rechnung tragen soll, so ist ihm nur grundsätzlich zu folgen. Der Bf. übersieht, dass es im Hinblick auf die konkrete begünstigte Tätigkeit, nämlich der dem Tierschutzgesetz entsprechenden Betreuung von Tieren, darauf ankommt, dass diese Tätigkeit im mindestens 3-jährigen Zeitraum im Rahmen eines behördlich genehmigten Tierheimes durchgeführt wird.

Da der Bf. vor Erteilung der Bewilligungsbescheide (im Jahr 2012) für die beiden Gnadenhöfe über keine Einrichtungen verfügt hat, die als Tierheime nach den geltenden gesetzlichen Bestimmungen zu beurteilen waren, hat die von ihm durchgeführte Tätigkeit nicht die Voraussetzungen für das Vorliegen der Kontinuität iSd gesetzlichen Bestimmung des § 4a Abs. 8 Z 1 lit b EStG 1988 erfüllt.

Der Gesetzgeber hat in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988 eindeutig die Betreuung von Tieren im Rahmen eines behördlich genehmigten Tierheimes, d.h. den Betrieb von Tierheimen gem. § 4 Z 9 TSchG, als begünstigten Zweck definiert.

Folgt man § 1 TSchG idgF so ist unter Tierschutz im Allgemeinen „*der Schutz des Lebens und des Wohlbefindens der Tiere aus der besonderen Verantwortung des Menschen für das Tier als Mitgeschöpf*“ zu verstehen. Diese Definition stellt ein abstraktes Ziel dar, dass eine Vielzahl von Maßnahmen und Regelungen auf u.a. gesetzlicher Ebene zur Folge hat, wovon eine Maßnahme der Betrieb eines Tierheimes sein kann.

Entgegen der Ansicht des Bf. ist die Betreuung von Tieren im Rahmen eines Tierheimes iSd gesetzlichen Bestimmung für die Gewährung der Spendenbegünstigung nicht als „ideelles Mittel“ zur Erreichung eines begünstigten Zweckes zu verstehen, sondern ist der begünstigte Zweck selbst im Gesetz konkret durch die Anführung der Betreuung von Tieren in Tierheimen durch begünstigte Einrichtungen definiert. Wenn der Bf. vermeint, dass der eigentliche (begünstigte) Zweck die Förderung des Tierschutzes im Allgemeinen wäre, so steht dem die klare und im Hinblick auf den Betrieb von Tierheimen konkretisierte Absicht des Gesetzgebers entgegen. Die seitens des Bf. aufgeworfene Frage einer eventuellen Zweck-Mittel-Problematik stellt sich damit nicht.

Der Bf. argumentiert auch, dass eine Rechtswidrigkeit der in Rede stehenden Bestimmung des AbgÄG zur Begünstigung von Zuwendungen an Tierheime im Hinblick auf Europäisches Recht insofern vorliege, als zur Erlangung der Begünstigung für Einrichtungen in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR die auf österreichischem Recht (TSchG) beruhenden Voraussetzungen formal nicht erfüllbar seien.

Auch diesem Argument des Bw. ist nicht zu folgen und kann in der Begünstigungsbestimmung für Zuwendungen an Tierheime keine EU-Rechtswidrigkeit erblickt werden. In § 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988 sind als begünstigte Einrichtungen für die in Abs. 2 Z 1 genannten Zwecke „vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates des EWR“ genannt. In der Bestimmung

des § 4a Abs. 2 Z 3 lit e EStG selbst wird auf „... Tierheime in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR. ...“ verwiesen. Der seitens des Bf. als rechtswidrig angesehene Verweis auf das (österreichische) Tierschutzgesetz löst ebenfalls keine EU-Rechtswidrigkeit aus. Wie den Materialien (446 d.B. XXII. GP) zur Regierungsvorlage entnommen werden kann, haben die Ausgangsbasis des Tierschutzgesetzes idgF auch die von der Republik Österreich unterzeichneten einschlägigen Europaratsabkommen (Europäisches Übereinkommen zum Schutz von Tieren in landwirtschaftlichen Tierhaltungen BGBI Nr. 82/1993, Europäisches Übereinkommen zum Schutz von Heimtieren, BGBI. III Nr. 137/2000) sowie die in § 46 TSchG genannten EG-Rechtsakte gebildet. Das Übereinkommen zum Schutz von Heimtieren enthält in Kapitel I, Artikel I, Abs. 4 ebenfalls eine Definition des Ausdrucks Tierheim „*Der Ausdruck Tierheim bezeichnet eine nicht auf Gewinnerzielung gerichtete Einrichtung, in der Heimtiere in größerer Anzahl gehalten werden können. Soweit es die innerstaatlichen Rechtsvorschriften und/oder Verwaltungsmaßnahmen zulassen, kann eine solche Einrichtung auch streunende Tiere aufnehmen.*“ In Kapitel II, Artikel 8 sind die entsprechenden Bestimmungen zum Betrieb eines Tierheimes enthalten.

Die hier im Zusammenhang mit der Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides für Tierheime maßgeblichen Bestimmungen des § 4a EStG 1988 iVm den Bestimmungen des Tierschutzgesetzes werden als dem EU-Recht entsprechend beurteilt und liegt keine diesbezügliche Rechtswidrigkeit vor.

Der Bf. vermeint zudem, dass die Abgabenbehörde durch die Ablehnung des Antrages gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gehandelt habe.

Nach der Rechtsprechung des VwGH versteht man unter dem Grundsatz von Treu und Glauben, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (s. *Ritz*, BAO⁵, § 114, Tz. 6ff).

Im Zuge des im Vorfeld der Antragstellung auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides geführten Verfahrens hat die Abgabenbehörde dem Bf. auf Anfrage vom 24.4.2012 am 3.5.2012 mitgeteilt, welche gesetzlichen Voraussetzungen diesbezüglich zu erfüllen sind und welche Formulierungen in den beigebrachten Statuten der Erteilung entgegenstehen und zu ändern wären. U.a. wurde darauf hingewiesen, dass das Tierheim / die Tierheime eigenständige wirtschaftliche Einrichtungen des Bf. darstellen müssen und diese von der Privatsphäre der Vereinsvertreter und –mitglieder getrennt sein müssen. D.h. dass sich auf demselben Grundstück nicht Tierheim und private Wohnung befinden dürfen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen gem. § 4a Abs. 8 EStG 1988, u.a. das Vorliegen der begünstigten Tätigkeit in den drei dem Antrag vorangegangenen Jahren, durch einen Wirtschaftsprüfer zu prüfen und zu bestätigen sei. Nach Vorlage der geänderten Statuten am 12.9.2012 hat die Abgabenbehörde dem Bf. am 13.9.2012 dazu mitgeteilt, dass der Statutenentwurf der Bestimmung des § 4a Abs. 2 Z 3 lit e EStG 1988 entspreche und so beschlossen werden könne. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass bei Vorliegen

der gesetzlichen Voraussetzungen auch im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung ein Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides eingebracht werden könne. Die vorgelegten Bewilligungen der Tierheime aus dem Jahr 2012 waren zu den Akten genommen worden.

Der Bf. vermeint, die Behörde habe es verabsäumt darauf hinzuweisen, dass durch das fehlende Formerfordernis einer drei Jahre bestehenden Tierheimbewilligung eine Antragstellung nicht möglich bzw. zum Scheitern verurteilt gewesen sei. Dadurch habe der Bf. Dispositionen getroffen, die er bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht oder anders getroffen hätte; die Abschlussprüfung der vorangegangen Jahre als auch der Antrag selbst hätten als nicht erforderlich angesehen werden können.

Dazu wird festgestellt, dass die Abweisung des Antrages nicht in Widerspruch zum Grundsatz von Treu und Glauben gestanden ist. Die dem steuerlichen Vertreter (berufsmäßigen Parteienvertreter) des Bf., im Vorverfahren erteilte Auskunft war richtig und hatte zudem den Hinweis enthalten, „dass bei *Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen auch im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung* ein Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides eingebracht werden könne“. Daraus ergibt sich, dass die Abgabenbehörde darauf hingewiesen hat, dass sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen bei Antragstellung erfüllt sein müssen. Zudem besteht, entgegen der Ansicht des Bf. für die Abgabenbehörde grundsätzlich keine Pflicht zur Rechtsbelehrung gem. § 113 BAO über die Folgen des Fehlens materiellrechtlicher Voraussetzungen. Der Bf. war qualifiziert durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertreten und wurde sämtliche Korrespondenz mit diesem geführt, sodass die Bestimmung des § 113 BAO nicht zum Tragen kommt. Die Abgabenbehörde hat somit keine Handlungen gesetzt, die zu einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben geführt hat.

Aufgrund der obigen Ausführungen wird festgestellt, dass der Antrag des Bf. auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides zu Recht seitens der Abgabenbehörde abgewiesen worden ist.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Es wird angemerkt, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen, u.a. des 3-jährigen Tätigkeitszeitraums und bei Erfüllung der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen, insbesondere nach Maßgabe der tatsächlichen Geschäftsführung, eine neuerlicher Antrag auf Erteilung der Spendenbegünstigung unter Vorlage der erforderlichen Unterlagen gestellt werden kann.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision gegen das vorliegende Erkenntnis wird als nicht zulässig erachtet, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Es ist keine Rechtsfrage gegeben, deren Lösung im abstrakten allgemeinen Interesse liegt.

Die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Frage der Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gem. § 4a Abs. 2 Z 3 lit e EStG 1988 hängt von den Umständen des konkreten Falles ab, nämlich der Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen durch den Antragsteller (insbesondere § 4a Abs. 8 Z 1 lit b EStG 1988). Eine diesbezüglich fehlende Rechtsprechung führt nicht zur Zulässigkeit der Revision.

Wien, am 21. Oktober 2014