



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, Adresse, vertreten durch B, vom 17. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. Juli 2009 betreffend Spendenbegünstigung gemäß § 4a Z 3 lit. a und Z 4 lit. a. EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 15. Juni 2009 stellte der A (im folgenden Bw.) einen Antrag auf Eintragung in die Liste der begünstigten Spendenempfänger. Dem Antrag beigelegt waren die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 4a Z.4 lit. a bzw. § 4a Z 4 lit. b EStG 1988, die aktuelle Fassung der Statuten sowie ein Vereinsregistrauszug.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 7. Juli 2009 den Antrag der Bw. mit folgender Begründung ab: Die Auflösungsbestimmung muss eine Vermögensbindung für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der juristischen Person sowie für den Wegfall des begünstigten Zweckes vorsehen, wobei das Restvermögen ausschließlich für die Zwecke im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988 erhalten bleiben muss. Dies ist bei der vorgelegten schriftlichen Rechtsgrundlage nicht gegeben.

Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass nach entsprechender Statutenänderung ein neuerlicher Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides eingebracht werden kann.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beantragte, den abweisenden Bescheid betreffend den Antrag vom 15.6.2009 betreffend Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gemäß § 4a Z 3a und 4a EStG zur Gänze aufzuheben und einen Spendenbegünstigungsbescheid gemäß § 4a Z. 3a und 4a EStG zu erteilen. Der Berufung beigelegt war eine Verpflichtungserklärung des Vorstandes der Bw vom 14. 7. 2009, in der die rechtsgültige Erklärung abgegeben wird, dass ein Änderungsvorschlag mit einer ausreichenden Auflösungsbestimmung dem befugten Gremium zur Beschlussfassung vorgelegt und dass ein Beschluss darüber bis zum 31. Dezember 2009 herbeigeführt wird. Weiters wird darin beschlossen, eine ordentliche Generalversammlung am 06.08.2009 mit diesem Tagesordnungspunkt einzuberufen.

Der Bw. führt aus, dass aufgrund der kurzen für die Anpassung der Rechtsgrundlage an die speziellen Voraussetzungen des § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 zur Verfügung stehenden Zeit eine Änderung nicht bis zum bis zur Antragsfrist 15. Juni 2009 erfolgen konnte. Daher wird eine nach der Satzung rechtsgültige Verpflichtungserklärung der antragstellenden Organisation beigebracht, dass dieser Änderungsvorschlag dem befugten Gremium zur Beschlussfassung vorgelegt und dass ein Beschluss darüber bis zum 31. Dezember 2009 herbeigeführt wird. Das Ergebnis des Beschlusses wird dem Finanzamt Wien 1/23 umgehend mitgeteilt.

Der Bw. ergänzte dass die vorgesehene Änderung der Rechtsgrundlage zusätzlich zur bestehenden vorgelegt wird und führte abschließend aus, dass er die Auffassung vertritt, dass diese zusätzliche Vorlage nicht an die Antragstellungsfrist des 15.06.2009 gebunden ist. Die Vorlage erfolge so rechtzeitig, dass die Antragsunterlagen vollständig vor dem 31.07.2009 vorgelegt wurden. Unter dieser Voraussetzung könne eine stattgebende Bescheiderteilung erfolgen.

Die im Zeitpunkt der Antragstellung geltenden Statuten des Bw. lauten auszugsweise wie folgt:

§1 Name, Sitz und Tätigkeitsbereich

- 1) Der Verein führt den Namen „A “ und hat seinen Sitz in Adresse.. Der Vereinszweck ist auf die Allgemeinheit gerichtet. Aus organisatorischen Gründen wird sich der Tätigkeitsbereich auf das räumliche Umfeld des Sitzes konzentrieren.
- 2) Der Verein ist gemeinnützig, überparteilich und karitativ.

§ 2 Zweck und ideelle Mittel

- 1) Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist bewirkt die Erzielung, Förderung und Hilfestellung geistig behinderter Menschen im nachschulischen Lebensbereich, soweit diese voraussichtlich zu keiner selbstständigen Lebensführung imstande sind. Er will durch seine Tätigkeit ihre Menschenrechte sichern und ihre Menschenwürde wahren.
- 2) Zur Erreichung dieses Zweckes wird er unter Beachtung allenfalls bestehender Gesetze und Vorschriften
 - a) Vorträge, Versammlungen und sonstige Veranstaltungen abhalten,
 - b) die Öffentlichkeit über die Hilfen und Betreuungsmöglichkeiten für die Behinderten, sowie das Leistungsvermögen des Vereins informieren und aufklären.
 - c) mit den maßgebenden Behörden, Körperschaften und anderen juristischen Personen, Verbindung aufnehmen, die Ziele und Probleme des Vereines an sie herantragen und dadurch deren Unterstützung zu erreichen trachten,
 - d) die Führung eines Betriebes und Schaffung eigener Tagesheimstätten mit Betreuungsgruppen, Therapieangeboten, Freizeiteinrichtungen und Werkstätten,
 - e) die Errichtung von Wohnungen und Wohnheimen für die Unterbringung behinderter Menschen anregen oder selbst aufbauen und führen,
 - f) Behinderten und deren Angehörigen jede Art von Beratung und Hilfe angedeihen lassen
 - g) für die Verbesserung bestehender, gesetzlicher Regelungen zugunsten Behinderter eintreten;

§ 3 Aufbringung und Verwendung der materiellen Mittel

- 1) Die erforderlichen Mittel zur Erreichung des im § 2 umschriebenen, gemeinnützigen, karitativen Zweckes werden aufgebracht durch
 - a) Mitgliedsbeiträge
 - b) Erträge aus Veranstaltungen, eigenen Einrichtungen und Publikationen
 - c) Erträge aus öffentlichen Sammlungen
 - d) Subventionen, Spenden, Geschenken, Vermächtnisse, Zuschüsse und sonstigen Zuwendungen
- 2) Die finanziellen Mittel, die im Augenblick nicht der Erfüllung der Aufgaben zugeführt werden, sind günstigst und gesichert zu veranlagen.

§18 Auflösung des Vereins

- 1) Die freiwillige Auflösung des Vereines kann nur in einer zu diesem Zwecke einberufenen, außerordentlichen Generalversammlung mit einer Zweidrittelmehrheit der anwesenden stimmberechtigten Personen beschlossen werden.

2) Bei Auflösung des Vereines oder Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszweckes ist das verbleibende Vereinsvermögen für gemeinnützige Zwecke im Sinne des §§ 34 ff Bundesabgabenordnung zu verwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4a Z. 3 lit. a EStG gelten als Betriebsausgaben Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Spenden) von:

a) Geld oder Sachen an

- Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 oder
- Körperschaften des öffentlichen Rechts oder
- vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder

eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes, die zum Zeitpunkt der Zuwendung in der dafür vorgesehenen Liste des Finanzamtes Wien 1/23 (Z. 4) eingetragen sind.

Gemäß § 4a Z. 4 lit. a EStG ist Voraussetzung für die Aufnahme in die in Z. 3 jeweils genannte Liste:

a) für Körperschaften im Sinne der Z. 3 lit. a:

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

Gemäß letztem Absatz des § 4a EStG ist das Vorliegen der Voraussetzungen im Sinne der lit. a oder b von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses zu bestätigen. Diese Bestätigung ist dem Finanzamt Wien 1/23 jährlich inner-

halb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen. Das Finanzamt Wien 1/23 hat die Erfüllung der formalen gesetzlichen Voraussetzungen mit Bescheid zu bestätigen, die Körperschaft unter einer Steuernummer zu erfassen und sämtliche Körperschaften, die diesen Voraussetzungen entsprechen, zumindest einmal jährlich in elektronisch geeigneter Form auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen. Wird die Aufnahme in eine Liste erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre und die Daten, unter der die Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch erfasst ist, dem Finanzamt zu übermitteln.

Gemäß § 124b Z.152 EStG sind § 4a Z. 3 und Z. 4 sowie § 18 Abs. 1 Z. 8, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 26/2009, erstmalig auf Zuwendungen anzuwenden, die im Kalenderjahr 2009 getätigt werden. Zur Aufnahme in die in § 4a Z. 4 genannten Listen für das Jahr 2009 haben Körperschaften im Sinne des § 4a Z. 3, die selbst bereits seit drei Jahren bestehen und die die Voraussetzungen im Übrigen erfüllen, oder aus einer Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis), die diese Voraussetzungen erfüllt hat, hervorgegangen sind, zur Wahrung der rückwirkenden Spendenabzugsfähigkeit bis 15. Juni 2009 dem Finanzamt Wien 1/23 die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der in § 4a Z. 4 genannten Voraussetzungen zu den Abschlussstichtagen der Jahre 2006 und 2007 gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen. Ab dem Abschlussstichtag des Jahres 2008 gilt § 4a Z. 4, sodass eine Spendenabzugsfähigkeit erst mit Eintragung in der jeweiligen Liste gegeben ist. Das Finanzamt Wien 1/23 hat die Listen für 2009 erstmalig bis 31. Juli 2009 zu veröffentlichen. Diese bis 31. Juli 2009 veröffentlichten Listen gelten für Zuwendungen ab dem 1. Jänner 2009.

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Gemäß § 39 BAO liegt ausschließliche Förderung vor, wenn folgende fünf Voraussetzungen zutreffen:

1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.

2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.

3. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.

4. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.

5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.

Gemäß § 41 Abs. 2 BAO liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z. 5 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 Satzung (Abs. 1) so genau bestimmt wird, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

Streitpunkt im vorliegenden Fall ist, ob die Auflösungsbestimmung in den Statuten der Bw. eine Vermögensbindung für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der juristischen Person sowie für den Wegfall des begünstigten Zweckes vorsehen, sowie die Frage, ob durch die Bestimmung das Restvermögen ausschließlich für Zwecke im Sinne des § 4a Z. 3 EStG erhalten bleibt.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass die Statuten der Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum nicht den Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO entsprechen.

Diese Feststellung gründet sich auf folgende Erwägungen:

§ 4a EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2009, BGBl. I Nr. 26/2009 fasst die den Spendenabzug betreffenden Regelungen zusammen. Die Z. 1 und 2 dieses neuen § 4a entsprechen unverändert den bisher im § 4 Abs. 4 Z. 5 und 6 enthaltenen Regelungen. Die bisher in den § 4 Abs. 4 Z. 5 und 6 EStG 1988 vorgesehene Abzugsfähigkeit von Spenden wird durch die § 4a Z.3 und 4 EStG 1988 ausgedehnt. Nach dem StRefG 2009 sollen Zuwendungen (Spenden) für mildtätige Zwecke, für Zwecke der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und für Zwecke der Katastrophenhilfe abzugsfähig sein. Voraussetzung

soll aber wie bei den bisher vorgesehenen Spendenbegünstigungen sein, das durch das Anlegen der Maßstäbe der §§ 34 ff BAO auf die Spendenorganisationen die Förderung eigen-nütziger Zwecke ausgeschlossen wird.

§ 4a Z. 3 lit. a EStG in Verbindung mit Z. 4 lit. a sieht vor, dass die Empfängerkörperschaft alle in den §§ 34 ff BAO festgelegten grundlegenden Voraussetzungen für die Erlangung von Abgabenbegünstigungen erfüllen muss, um als begünstigter Spendenempfänger in Betracht zu kommen. Zusätzlich ist in Z. 4 lit. a eine Einschränkung auf Empfängerkörperschaften vorgesehen, die sich im Wesentlichen (zumindest 75% der Gesamtressourcen) auf mildtätigem Gebiet, in der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern oder in der Hilfestellung in Katastrophenfällen betätigen, wobei auch eine Kombination dieser Zwecke möglich ist. Eine betriebliche Tätigkeit darf nur in einem sehr eingeschränkten Rahmen erfolgen. Zusätzlich soll eine gewisse Kontinuität der Betätigung über einen zumindest dreijährigen Zeitraum vorausgesetzt sein. Als begünstigte Spendenempfänger-Körperschaften nach § 4a Z. 3 lit. a EStG kommen neben juristischen Personen des Privatrechts (z.B. Vereine oder GmbHs) auch Körperschaften des öffentlichen Rechts (z.B. kirchliche Organisationen mit ausschließlich mildtätigem Zweck) oder Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts in Frage, wenn sie die von der BAO vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen. Um der Bedeutung der so genannten „Spendensammelvereine“ Rechnung zu tragen, sollen auch Spenden an solche Institutionen von der Abzugsfähigkeit umfasst sein. Da diese aber – mangels ausschließlicher und unmittelbarer Förderung eines begünstigten Zweckes – nicht in den Anwendungsbereich der §§ 34 ff BAO fallen, sollen für diese in Z. 4 lit. b eigene, den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen im Wesentlichen entsprechende, Regeln aufgestellt werden. (RV zum StRefG 2009, ErläutRV 54 BlgNR 24. GP.)

Da sich aus § 2 der Vereinsstatuten der Bw. ergibt, dass dieser nicht nur eine spendensammelnde Körperschaft ist sondern eine „operative Körperschaft“, unterliegt sie den Bestimmungen des § 4a Z. 3 lit. a EStG. Als Verein und damit Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 erfüllt sie die Voraussetzungen des § 4a Z. 3 lit. a EStG.

§ 34 Abs. 1 BAO sieht vor, dass abgabenrechtliche Begünstigungen an die Voraussetzungen geknüpft sind, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, die nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient. § 39 BAO nennt die Voraussetzungen für das Vorliegen einer ausschließlichen Förderung. Da es sich um eine kumulative Aufzählung han-

delt, genügt es, wenn eine Voraussetzung nicht erfüllt ist um die ausschließliche Förderung und die damit verbundenen abgabenrechtlichen Begünstigungen auszuschließen.

Eine Bindung des Restvermögens ist nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 39 Z. 5 BAO) in drei Fällen erforderlich (die freiwillige Auflösung des Vereins, die behördliche Aufhebung des Vereins sowie die Änderung des Vereinszweckes). Nach der Rechtsprechung des VwGH stellt es aber keinen Verstoß gegen § 39 Z. 5 BAO dar, wenn der Fall der behördlichen Auflösung des Vereines in der Rechtsgrundlage nicht berücksichtigt ist (VwGH 13.10.1983, 82/15/0128)

In der Satzung der Bw. wurde zwar für die Auflösung und den Wegfall des bisherigen Vereinszweckes Vorsorge getroffen allerdings entspricht die Restvermögensbindung in § 18 Abs. 2 der Statuten nicht den Erfordernissen des § 39 Z. 5 BAO iVm. § 4a Z. 4 EStG.

In den vorliegenden Statuten fehlt die Vermögensbindung an den begünstigten dh. mildtätigen Zweck. Der Gesetzgeber will mit dem StRefG 2009 Spenden für u.a. mildtätigen Zwecke abzugsfähig machen. Mildtätigen Zwecken kann die Organisation aber nur dann dienen, wenn das Restvermögen auch wieder ausschließlich mildtätigen Zwecken zugeführt wird. Die Vermögensbindung ausschließlich für gemeinnützige Zwecke, verfehlt das gesetzliche Erfordernis.

Hinsichtlich der Berufungsausführungen zum Erlass des BMF vom 29.05.2009, GZ . BMF-010203/0327-VI/6/2009 wird grundsätzlich auf Art. 18 Abs. 1 und 2 B-VG hingewiesen, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf und jede Verwaltungsbehörde auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen erlassen kann. - Erlässe haben in der Folge keinen Normcharakter. Gemäß der Judikatur des VwGH begründet ein Erlass für den Steuerpflichtigen weder objektive noch subjektive Ansprüche. (VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139). Die Verpflichtungserklärung auf die sich der Bw. beruft ist weder aus dem Gesetzestext des § 4a EStG noch aus § 124b Z. 152 EStG herauszulesen, es ist daher obsolet, inhaltlich auf den bezogenen Erlass einzugehen.

Körperschaften haben gemäß § 124b Z 152 EStG zur Erlangung der Begünstigung und zur Wahrung der rückwirkenden Spendenabzugsfähigkeit bis 15. Juni 2009 einen aus formeller (gesetzlich geforderte Beilagen) und materieller (Rechtsgrundlage die die Voraussetzungen des § 4a Z 4 erfüllt) Sicht vollständigen Antrag zu stellen. Fristgebundene Anträge, die nicht innerhalb der gesetzlich bestimmten Frist gestellt werden, vermögen die mit ihnen verfolgten Rechtswirkungen nicht auszulösen (VwGH 14.01.1991, 90/15/0070). Der Antrag, der am 15. Juni 2009 beim Finanzamt eingereicht wurde, hatte Mängel in materieller Hinsicht. Die

Statuten entsprachen nicht den Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO iVm. § 4a Z 4 EStG – der Antrag daher zu Recht abzuweisen.

Auf Grundlage der oben dargestellten Ausführungen gelangt der unabhängige Finanzsenat daher zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass die Statuten der Bw. nicht den Erfordernissen des § 4a Z 4 EStG entsprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. September 2009