



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Sutterlüty Klagian Brändle Lercher, Rechtsanwälte Partnerschaft, 6850 Dornbirn, Marktstraße 4, vom 22. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Juni 2009 betreffend Abweisung des Antrages vom 15. Juni 2009 zur Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gemäß § 4a Z 3a und 4a EStG 1988 idGF entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Antrag der Bw. vom 15.6.2009 betreffend Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gem. § 4a Z 3a und 4a EStG 1988 idF StRefG 2009 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz mit dem angefochtenen Bescheid abgewiesen.

In der Begründung des Bescheides wurde darauf verwiesen, dass die vorgelegte Rechtsgrundlage der Bw. (Statuten vom Mai 2009) nicht den geforderten gesetzlichen Bestimmungen entsprochen habe. Die Rechtsgrundlage müsse eine Auflösungsbestimmung für den Fall der Auflösung oder der Aufhebung der juristischen Person sowie für den Wegfall des begünstigten Zweckes vorsehen in der eine Vermögensbindung enthalten sei. Das Restvermögen müsse ausschließlich für Zwecke im Sinne des § 4a Z 3 EStG erhalten bleiben.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde auch auf die Möglichkeit der Einbringung eines neuerlichen Antrages unter gleichzeitiger Vorlage entsprechend geänderter und geltender Statuten sowie einer Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der Voraussetzungen gem. § 4a Z 3 EStG 1988 in den drei vorangegangenen Kalender- bzw. Wirtschaftsjahren hingewiesen.

Die Bw. führte in der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 22.7.2009 begründend u.a. aus, dass in den vorgelegten Statuten, welche von der Hauptversammlung am 11.5.2009 beschlossen und von der Vereinsbehörde mit Bescheid vom 22.5.2009 bestätigt worden seien, in § 17 eine Auflösungsbestimmung enthalten sei. Diese sehe für die Liquidation vor, dass *"dieses Vermögen einer Organisation zuzufallen hat, die gleiche gemeinnützige mildtätige Zwecke (siehe § 2 der Statuten) im Sinne der §§ 34 ff der BAO und § 4a Z 3 EStG wie dieser Verein verfolgt"*. Damit sei gewährleistet, dass im Falle der Auflösung des Vereines – aus welchen Gründen immer – das Restvermögen ausschließlich im Sinne des § 4a Z 3 EStG erhalten bleibe.

In der Auflösungsbestimmung werde auch auf die Bestimmung des § 2 der Statuten, in welcher unter Punkt 2.1. angeführt sei, dass *"der Verein ausschließlich gemeinnützige und mildtätige Ziele, insbesondere begünstigte Zwecke im Sinne des § 4a Z 3 EStG, verfolgt"* verwiesen. Damit sei sichergestellt, dass der Verein nur begünstigte Zwecke iSd § 4a Z 3 EStG verfolgen dürfe. Würde der Verein solche Ziele nicht mehr verfolgen, so würde er gegen seine Statuten verstoßen und wäre von der Vereinsbehörde – weil er sich nicht mehr auf der Basis seiner Statuten bewege – aufzulösen. Diesfalls müsste im Zuge der Auflösung des Vereines wiederum die Auflösungsbestimmung des § 17 Anwendung finden. Damit seien auch für den Fall der Auflösung des Vereines wegen Wegfalles des begünstigten Zweckes die Voraussetzungen für die Spendenbegünstigung gegeben.

Weiters bezog sich die Bw. auf den Erlass des BMF betreffend die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides vom 29.5.2009. Darin sei angeführt, dass bei Erstbeantragung der Antragsteller die Bewilligung auch unter Vorlage der Bestätigung einer Verpflichtungserklärung, bei der nächsten Mitgliederversammlung einen Beschluss über die Änderung seiner Statuten entsprechend dem im Erlass erforderlichen Ausmaß – spätestens bis 31.12.2009 – zu fassen, erlangen könne. Selbst wenn die Statuten nicht ordnungsgemäß im Sinne dieses Erlasses vorliegen würden, hätte der gegenständliche Antrag mit der Maßgabe bewilligt werden müssen bzw. ein Verbesserungsauftrag erteilt werden müssen, dass der Vorstand eine entsprechende Verpflichtungserklärung beibringe.

Nach Ansicht der Bw. sei die im Bescheid herangezogene Begründung, mit welcher die Erteilung des Spendenbegünstigungsbescheides versagt worden sei, rechtswidrig und die Spendenabzugsfähigkeit hätte zuerkannt werden müssen.

Es wird beantragt, den bekämpften Bescheid aufzuheben und den Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gem. § 4a Z 3a und 4a EStG für mildtätige, Entwicklungs- und Katastrophenhilfeeinrichtungen, zu gewähren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit dem Steuerreformgesetz (StRefG) 2009, BGBl I Nr. 26/2009, wurde das Einkommensteuergesetz 1988 geändert.

Es wurde hinsichtlich der Spendenbegünstigungen 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. Diese Bestimmung fasst die den Spendenabzug betreffenden Regelungen zusammen.

Die nun in § 4a Z 1 und 2 EStG (bisher in § 4 Abs. 4 Z 5 und 6) 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 ausgedehnt und zwar u.a. auf den Bereich der

- mildtätigen Zwecke iSd § 37 BAO, die überwiegend im Inland, in den Mitgliedstaaten der EU oder in Staaten des EWR verfolgt werden. Mildtätige Zwecke sind solche, die auf die Unterstützung materiell oder persönlich hilfsbedürftiger Personen gerichtet sind.

Es ist dabei zu beachten, dass als Zuwendungen iSd dieser Bestimmung nur freiwillige Leistungen, d.h. Spenden, anzusehen sind. Aufwendungen und Ausgaben, die eine Gegenleistung des Empfängers zur Folge haben, sind nicht begünstigt. Die echten Mitgliedsbeiträge ordentlicher Mitglieder, d. h. jene Beiträge, die nur aufgrund der Mitgliedschaft, den Statuten entsprechend, geleistet werden, stellen keine begünstigten Zuwendungen dar.

Die materiellen 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.

Insbesondere für die gem. § 4a Z 3 EStG begünstigten Spendenempfänger ist 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. Um die Spendenbegünstigung zu erlangen, ist eine den allgemeinen Anforderungen der §§ 34 ff BAO entsprechende Rechtsgrundlage (Satzung, Statut, Gesellschaftsvertrag) der, den Antrag stellenden, Körperschaft erforderlich.

In dieser Rechtsgrundlage muss einer der in § 4a Z 3 EStG genannten begünstigten Zwecke

als Hauptzweck der Organisation angeführt sein. Die Organisation muss sich im Wesentlichen direkt auf z. B. mildtätigem Gebiet betätigen, was 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 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.

Es wird weiters vorausgesetzt, dass die begünstigte Betätigung bereits seit mindestens drei Jahren ausgeübt wird und die im Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen.

Formell ist das Vorliegen der Voraussetzungen iSd § 4a Z 4 EStG von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung des Rechnungs- und Jahresabschlusses zu bestätigen. Eine solche Bestätigung ist für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre auch mit einem erstmaligen Antrag auf Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger beizubringen.

Im berufungsgegenständlichen Fall wurde mit Antrag vom 15. 6. 2009 um Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gem. § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 ersucht. Die Bw. legte dazu die schriftliche Rechtsgrundlage, "Statuten des Vereins "Name"", Status Mai 2009, sowie eine Bestätigung des Wirtschaftstreuhänders für die Jahre 2006 und 2007 vor.

Die vorgelegten Statuten sind jedoch als nicht gesetzeskonform zu beurteilen, da die in § 17 der Statuten enthaltene Bestimmung -

Auflösung des Vereines

1) Die freiwillige Auflösung des Vereines kann nur in einer ...
2) Die Hauptversammlung, die zu diesem Zweck einberufen wurde, hat auch – so ferne Vereinsvermögen vorhanden ist – über die Liquidation zu beschließen. Insbesondere hat sie einen Liquidator zu berufen und Beschluss darüber zu fassen, wem dieser das nach Abdeckung der Passiven verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen hat. Dieses Vermögen hat einer Organisation zuzufallen, die gleiche gemeinnützige mildtätige Zwecke (siehe §2 der Statuten) im Sinne des § 34 ff der Bundesabgabenordnung und § 4a Z 3 EStG wie dieser Verein verfolgt. -

nicht auch die gesetzlich erforderliche Vermögensbindung bei Wegfall des begünstigten

Zweckes vorsieht. Es muss jedoch sichergestellt sein, dass auch in diesem Fall das Restvermögen ausschließlich für Zwecke im Sinne des § 4a Z 3 EStG verwendet wird.

Die Bw. argumentiert es sei sichergestellt, dass der Verein nur begünstigte Zwecke iSd § 4a Z 3 EStG verfolgen dürfe, denn in der Auflösungsbestimmung werde auf die Bestimmung des § 2 der Statuten Bezug genommen, in welcher unter Punkt 2.1. angeführt sei, dass "*der Verein ausschließlich gemeinnützige und mildtätige Ziele, insbesondere begünstigte Zwecke im Sinne des § 4a Z 3 EStG, verfolgt*". Würde der Verein solche Ziele nicht mehr verfolgen, so würde er gegen seine Statuten verstoßen und wäre von der Vereinsbehörde – weil er sich nicht mehr auf der Basis seiner Statuten bewegte – aufzulösen. In diesem Fall müsste im Zuge der Auflösung des Vereins wiederum die Auflösungsbestimmung des § 17 Anwendung finden. Damit seien auch für den Fall der Auflösung des Vereines wegen Wegfalls des begünstigten Zweckes die Voraussetzungen für die Spendenbegünstigung gegeben.

Dieser Argumentation der Bw. ist nicht zu folgen. Festgehalten wird, dass die in den Statuten der Bw. enthaltene Auflösungsbestimmung grundsätzlich den Erfordernissen des Vereinsgesetzes (VerG) Rechnung trägt, wonach die Statuten eine Bestimmung hinsichtlich der Selbstauflösung und der Verwertung des Vereinsvermögens enthalten müssen (§ 3 Abs 2 Z 11 iVm § 28 VerG). Die behördliche Auflösung ist in § 29 VerG geregelt und bedarf keiner zusätzlichen Regelung in den Statuten.

Durch die für den Fall der freiwilligen Auflösung in § 17 enthaltene ausschließliche Widmung eines verbleibenden Vermögens iSd § 4a Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2009 erfüllen die Statuten der Bw. auch einen Teil der aus steuerrechtlicher Sicht erforderlichen Voraussetzungen für die Erlangung der Spendenbegünstigung. Der weiteren Voraussetzung dafür wurde aber infolge des Fehlens einer Vermögensbindung bei Wegfall des begünstigten Zweckes nicht entsprochen.

Hinsichtlich des Vereinszweckes bestimmt § 3 Abs 2 Z 3 und 4 VerG, dass die Statuten eine klare und umfassende Umschreibung des Zweckes sowie der für die Verwirklichung des Zweckes vorgesehenen Tätigkeiten und der Art der Aufbringung finanzieller Mittel zu enthalten haben. Sollte festgestellt werden, dass der Verein auch nicht angeführte Zwecke verfolgt oder sollte eine Zweckänderung beabsichtigt sein, so ist rechtzeitig für eine Statutenänderung zu sorgen. Dies soll sicherstellen, dass der Verein die geplanten neuen oder anderen Zwecke ohne Überschreitung der satzungsmäßigen Kompetenzen ausüben kann. Es ist nicht erforderlich, dass der Verein sämtliche Zwecke, die in den Statuten angeführt sind, tatsächlich ausübt. Unzulässig iSd Vereinsgesetzes ist jedoch eine Kompetenzüberschreitung. Gem. § 29 VerG kann jeder Verein bei Vorliegen der Voraussetzungen des Art 11 Abs 2 EMRK mit Bescheid aufgelöst werden, wenn er gegen Strafgesetze verstößt, seinen statutenmäßigen

Wirkungskreis überschreitet oder überhaupt den Bedingungen des rechtlichen Bestandes nicht mehr entspricht. In solch einem Fall hat die Vereinsbehörde bei Vorliegen von Vereinsvermögen dieses selbst abzuwickeln oder kann unter bestimmten Bedingungen einen von ihr verschiedenen Abwickler bestellen. Eventuelles Restvermögen ist den Statuten entsprechend zu verwenden.

Da jedoch im Wegfall des begünstigten Zweckes allein, weder eine unzulässige Kompetenzüberschreitung, noch ein Verstoß iSd § 29 VerG zu sehen ist, liegt keine Grundlage für eine behördliche Auflösung vor, sodass die angeführte Bestimmung in § 17 der Statuten der Bw. über die Vermögensverwendung nicht zur Anwendung käme.

Es ist somit aus steuerlicher Sicht, unabhängig von einer freiwilligen Auflösung oder der Möglichkeit einer behördlichen Auflösung, erforderlich, die Vermögensbindung iSd § 4a Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2009 auch bei Wegfall des begünstigten Zweckes in den Statuten zu verankern.

Da die vorgelegten Statuten der Bw. keine derartige Bestimmung enthalten haben, entspricht der eingebrachte Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gem. § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 nicht den gesetzlichen Erfordernissen.

Gem. § 124b Z 152 EStG 1988 idF StRefG 2009 sind die Bestimmungen des § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 erstmalig auf Zuwendungen anzuwenden, die im Kalenderjahr 2009 getätigt werden. Zur Wahrung der bis zum 1. Jänner 2009 rückwirkenden Spendenbegünstigung haben die 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, die diese Voraussetzung erfüllt hat, hervorgegangen sind, zur Aufnahme in die in § 4a Z 4 genannten Listen für das Jahr 2009, einen vollständigen, den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechenden Antrag bis 15. Juni 2009 dem Finanzamt Wien 1/23 vorzulegen.

D. h. es sind sowohl die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der in § 4a Z 4 genannten Voraussetzungen zu den Abschlussstichtagen der Jahre 2006 und 2007 als auch eine aktuelle, den gesetzlichen Anforderungen entsprechende, Fassung der Rechtsgrundlage vorzulegen.

Bei der angeführten Antragsfrist handelt es sich um eine nicht verlängerbare Frist. Der Antrag war, der gesetzlichen Bestimmung entsprechend, vollständig bis zum 15. Juni 2009 (Tag der Postaufgabe) einzubringen.

Die Bw. bezieht sich in ihren Argumenten weiters auf den Erlass des BMF vom 29.5.2009, insbesondere auf die darin angeführte Möglichkeit einer späteren Beibringung geänderter, den gesetzlichen Anforderungen entsprechender Statuten.

Dazu wird festgehalten, dass diese Möglichkeit vorgesehen wurde um etwaige zeitliche Probleme abzufedern, die bei der Anpassung der Rechtsgrundlage an die gesetzlichen Voraussetzungen – aufgrund der nur bis 15. 6. zur Verfügung stehenden Zeit – hätten entstehen können.

Eine Verlängerung der gesetzlichen Frist für die Einbringung des Antrages ist daraus nicht abzuleiten. Auch die Vorlage einer Verpflichtungserklärung der Bw. darüber, die Statuten bis längstens 31.12.2009 entsprechend abzuändern, hätte, samt Änderungsentwurf der Statuten, bis zum 15. Juni 2009 erfolgen müssen. Eine nachträgliche Beibringung hätte keine Erteilung des beantragten Bescheides zur Folge. Es wird in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass aus Erlässen der Finanzverwaltung keine über die gesetzliche Bestimmung hinausgehenden Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen abgeleitet oder begründet werden können (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0140; 25.10.2006, 2005/15/0012; 22.9.1999, 97/15/0005).

Über die Berufung war spruchgemäß zu entscheiden.

Anmerkung:

Es wird darauf hingewiesen, dass jederzeit ein neuerlicher Antrag gestellt werden kann. Mit diesem sind eine den gesetzlichen Grundlagen entsprechende, durch das befugte Gremium beschlossene, aktuelle Rechtsgrundlage (Satzung, Statut) sowie eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen gem. § 4a Z 3 und 4 EStG idgF beizubringen.

Wien, am 14. September 2009