



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Manuela Fischer, Mag. Michael Schiller und Gottfried Haselmayer über die Berufung des Vereines Bw., vertreten durch Treuhand Partner Hillebrand & Farmer Steuerberatung GmbH, 6020 Innsbruck, Rennweg 25, vom 30. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. Juli 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gemäß § 4a Z3 und 4 EStG 1988 idF StRefG 2009 nach der am 10. März 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) hat mit Schreiben vom 9. Juni 2009 einen Antrag auf Aufnahme in die Spendenliste gem. § 4a Z 4 lit a EStG 1988 an die zuständige Abgabenbehörde erster Instanz gestellt. Es wurden dazu u.a. der Bericht des Wirtschaftsprüfers über die Prüfung der Voraussetzungen gem. § 4a Z 4 lit a EStG, eine aktuelle Fassung der Vereinsstatuten des Bw. sowie die Statuten der Vorgängerorganisation vorgelegt.

Mit **Bescheid vom 1. Juli 2009** wurde der Antrag durch die Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen. Der Bw. erfülle die gesetzlichen Erfordernisse des § 4a Z 3 und 4 EStG nicht. In der Begründung des Bescheides wurde dazu ausgeführt, dass in der vorgelegten schriftlichen

Rechtsgrundlage (Statuten) die Anführung eines abstrakten mildtätigen Zweckes fehle. Unter § 2 werde ein Zweck angeführt, mit dem kirchliche, nicht mildtätige Zwecke verfolgt werden. Es werde der angeführte Zweck durch die Absicht „... *die bestehenden christlichen Kirchen im Rahmen der diakonischen Arbeit zu unterstützen ...*“ nicht unmittelbar verfolgt.

Der angeführte Zweck entspreche somit nicht den gesetzlichen Anforderungen für die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides.

Weiters enthalte die in der Rechtsgrundlage angeführte Auflösungsbestimmung keine entsprechende Vermögensbindung. Es müsse eine Vermögensbindung vorgesehen sein, die für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der juristischen Person sowie für den Wegfall des begünstigten Zweckes die Bestimmung enthält, dass das Restvermögen ausschließlich für Zwecke im Sinne des § 4a Z 3 EStG erhalten bleiben muss.

Es wurde darauf hingewiesen, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ein neuer Antrag eingebracht werden könne.

Gegen den angeführten Bescheid wurde mit Schreiben vom 30. Juli 2009 das Rechtsmittel der **Berufung** erhoben und diese, wie nachstehend zusammengefasst, begründet.

- Zum formalen Mangel der Statuten den Vereinszweck betreffend:

Unter Bezug auf die rechtlichen Grundlagen der Bestimmung des § 4a Z 4 EStG führte der Bw. zum Vereinszweck aus.

Nach Ansicht des Bw. erfülle der in der Rechtsgrundlage angeführte Vereinszweck die gesetzlichen Voraussetzungen im Hinblick auf die geforderte Mildtätigkeit, denn die in den Vereinsstatuten angeführten §§ 2 und 3 bilden auch im Zusammenhang mit § 1 eine untrennbare Einheit. Insbesondere werde auf die Bestimmung des § 3 Abs 1 der Statuten (Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes) hingewiesen.

Es wird weiters ausgeführt, dass unter dem Begriff Diakonie alle Aspekte des Dienstes am Menschen verstanden werden im Sinne einer fürsorgenden Unterstützung bedürftiger Menschen gemäß dem Amt eines Diakons. Es gehe hierbei um gelebte Nächstenliebe (caritas). In der Verfassung der Evangelischen Kirche A.u.H.B. in Österreich (Kirchenverfassung, KV) sei in Artikel 4 festgehalten:

(1) *Diakonie gehört als Lebensäußerung evangelischen Glaubens zu den wesentlichen Aufgaben der Kirche als Dienst christlicher Nächstenliebe in den vielfachen leiblichen, seelischen und geistlichen Nöten, besonders unter der Jugend, den Kranken und Armen.*  
 (2) *Die Evangelische Kirche weiß sich verpflichtet, den diakonischen Auftrag wahrzunehmen und die diakonische Arbeit personell und finanziell zu unterstützen.*

...

(4) *Den Vereinen und Werken der Diakonie ist besonders der Dienst der Liebe aufgetragen.*

---

*Sie erfüllen diese Aufgabe der Kirche in ihrem pflegerischen und missionarischen Dienst in ihren Anstalten, Heimen und anderen Einrichtungen und fördern damit die diakonische Arbeit der Kirche in den Gemeinden.*

..."

Die diakonische Tätigkeit sei darauf ausgerichtet hilfsbedürftige Menschen, wie in § 37 BAO definiert, zu unterstützen, wobei sich aus dem Begriff Diakonie im Zusammenhang mit christlicher Nächstenliebe auch das für § 37 BAO geforderte Motiv, nämlich selbstloses Handeln aus humanitären Gründen, deutlich ergebe.

In § 1 Abs. 3 der Statuten des Bw. werde klar zum Ausdruck gebracht, dass der Bw. es sich zum Zweck gesetzt habe, die bestehenden christlichen Kirchen unmittelbar durch den Aufbau eigener Hilfseinrichtungen zu unterstützen und zu dienen.

In § 2 werde der Zusammenhang einer ernst gemeinten Nachfolge Jesu Christi und die damit verbundene Verkündigung des Glaubens durch unmittelbares diakonisches und damit mildtätiges Handeln festgeschrieben. In diesem Zusammenhang müsse darauf aufmerksam gemacht werden, dass die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen, Mildtätigkeit iSd § 37 BAO, aus christlicher Nächstenliebe heraus nicht von einer kirchlichen Tätigkeit iSd § 38 BAO als wesentliche Aufgabe einer Kirche getrennt werden kann; diesbezüglich liege eine einheitliche Tätigkeit vor. Ein echtes diakonisches Handeln im Sinne des Neuen Testaments und damit des Artikel 4 der Verfassung der Evangelischen Kirche A.u.H.B. in Österreich, stelle, auf steuerliche Begriffe umgesetzt, stets die Tätigkeit mit mildtätigem und kirchlichem Zweck iSd §§ 37, 38 BAO dar. In der Entscheidung OGH, 5.9.2001, 9ObA184/01a werde im Rahmen eines Verfahrens nach dem Arbeitsverfassungsgesetz ausgesprochen, dass in einer Pfarrgemeinde für die Frage des Vorhandenseins eines oder mehrer Betriebe iSd ArbeitsverfassungsG die Diakonischen Einrichtungen (wie z.B. Alten- und Pflegeheim) und die Tätigkeit des Pfarrers oder sonstiger Mitarbeiter zum Zweck der Verkündigung und Seelsorge nicht getrennt werden können, weil alles auf einen einheitlichen konfessionellen Zweck zurückzuführen ist.

Es werde somit deutlich, dass sich die im Vereinszweck des Bw. festgeschriebene kirchliche Tätigkeit iSd § 38 Abs. 1 BAO ausschließlich auf den Aspekt einer mildtätigen Tätigkeit und der Verkündigung des Glaubens durch diese mildtätige Tätigkeit beziehe.

Nach Meinung des Bw. sehe das Gesetz als Voraussetzung für die Aufnahme einer Körperschaft in die Liste der begünstigten Spendenempfänger gem. § 4a Z 3 lit a EStG allgemein die Erfüllung der Voraussetzungen der §§ 34ff BAO vor und in der Folge eine Tätigkeit, die sich im Wesentlichen auf einen mildtätigen Zweck iSd § 37 BAO richtet. Das Gesetz schließe eine Körperschaft von der Eintragung in die Liste nicht aus, die einen Zweck verfolge, der sowohl die Tatbestandsvoraussetzungen einer mildtätigen, wie auch einer

---

kirchlichen Tätigkeit erfülle. Die für eine abgabenrechtliche Begünstigung vorgesehenen Tatbestandsbegriffe „gemeinnützig, mildtätig, kirchlich“ schließen sich grundsätzlich nicht aus, sondern seien überschneidend. Eine Körperschaft könne neben einem mildtätigen Zweck grundsätzlich sowohl gemeinnützige wie auch kirchliche Zwecke in ihrem Statut führen, sofern die tatsächliche Tätigkeit im Wesentlichen auf begünstigte Zwecke iSd § 4a Z 3 EStG gerichtet sei.

Entgegen der Auffassung der Behörde verlange das Gesetz in der Rechtsgrundlage keine „Anführung eines abstrakten mildtätigen Zweckes“. Diese Forderung stehe im Widerspruch zur klar formulierten Rechtsgrundlage für eine Eintragung in die Liste begünstigter Spendenempfänger. Eine andere Auslegung des § 4a Z 3 EStG wäre, nicht nur bezogen auf den Bw., letztlich verfassungswidrig. Insbesondere würde dadurch in die verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte der Evangelischen Kirchen in Österreich auf Religionsfreiheit iSd Art. 15 StGG 1867 im Zusammenhang mit dem Protestantengesetz 1961 eingegriffen werden.

Der Bw. ist ein Evangelisch-kirchlicher Verein. Aus Art. 4 KV könne entnommen werden, dass gerade solchen Vereinen besonders der Dienst der Liebe, diakonische Aufgaben, übertragen werden. Mit anderen Worten üben die Evangelischen Kirchen in Österreich Diakonie und damit die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen in Form solcher Vereine aus. Um Evangelisch-kirchlicher Verein zu sein, sei es allerdings nach Artikel 71 KV notwendig, dass Name und Zielsetzung eine Verbindung zu den Evangelischen Kirchen haben, was bedeute, dass die Vereine als Träger der Diakonie in ihren Statuten neben einem mildtätigen Zweck iSd BAO auch einen kirchlichen Zweck iSd BAO haben. Anders sei im Sinne der obigen Ausführungen eine diakonische Tätigkeit, die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen, im Rahmen der weiten kirchlichen Tätigkeit im Bereich der Evangelischen Kirchen in Österreich nicht möglich. Aus diesem Grund müsse in den Vereinsstatuten auch die biblische Grundlage, nämlich christliche Nächstenliebe, für die diakonische Tätigkeit angeführt werden. Wenn nun, wie die Abgabenbehörde erster Instanz meint, der Hinweis auf die kirchliche Tätigkeit iSd § 38 BAO, die biblisch-geistliche Grundlage, insoweit schädlich sei, als sie einer nahezu ausschließlichen Mildtätigkeit entgegensteht, bedeute dies, dass die Evangelisch-kirchlichen Vereine und Werke im Bereich der Evangelischen Kirchen in Österreich mit ihrer diakonischen Tätigkeit, sohin einer mildtätigen Tätigkeit gem. § 37 BAO, niemals zu den spendenbegünstigten Körperschaften iSd § 4a Z3 EStG gehören könnten. Dies sei nur möglich, wenn sie, entgegen ihrer evangelischen Glaubenshaltung, in ihren Statuten jeden Hinweis auf ihren christlichen Glauben vermeiden, wobei dies allerdings verfassungswidrig wäre. Da von einer verfassungskonformen Auslegung der Gesetzesbestimmungen auszugehen sei, liege in den

Statuten des Bw. ein Vereinszweck iSd § 4a EStG vor. Der angefochtene Bescheid sei daher dem Inhalt nach rechtswidrig.

- Zum formalen Mangel in der Auflösungsbestimmung:

Nach Auffassung der Behörde müsse die Auflösungsbestimmung eine Vermögensbindung für den Fall der Auflösung oder der Aufhebung der juristischen Person sowie für den Wegfall des begünstigten Zweckes vorsehen, „*wobei das Restvermögen ausschließlich für Zwecke iSd § 4a Z 3 EStG erhalten bleiben muss.*“

Die Auffassung der Behörde sei überschießend und im Gesetzestext nicht gedeckt. Die Rechtsgrundlage habe gem. § 4a Z 4 lit a erster Teilstrich EStG allgemein den Vorschriften der §§ 34ff BAO zu entsprechen. Eine ausschließliche Verwendung der Mittel für mildtätige Zwecke bei Auflösung der Körperschaft fordere das Gesetz für die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger nicht.

Unabhängig davon sehe die konkrete Auflösungsbestimmung eine ausschließliche Verwendung für mildtätige Zwecke vor, indem die Mittel der D.Ö. übertragen werden. Diese habe die Mittel wiederum im Sinne eines diakonischen Dienstes und damit im Sinne einer Unterstützung hilfsbedürftiger Menschen und zwar konkretisiert im § 3 des Vereinszweckes zu verwenden.

Es werde darauf hingewiesen, dass die D.Ö. ein Verein iSd Vereinsgesetzes sei, der von den Evangelischen Kirchen als Werk im Sinne der KV anerkannt ist. Die D.Ö. habe auch selbst die Anerkennung und Eintragung in die Liste des FA Wien 1/23 als Körperschaft gem. § 4a Z 3 EStG 1988 beantragt und sei nach Information des Bw. auch als solcher Rechtsträger anerkannt. Ungeachtet der sonstigen Ausführungen dürfe daher diesbezüglich kein Mangel in den Auflösungsbestimmungen der Statuten des Bw. vorliegen.

Zum Nachweis für die Richtigkeit der Ausführungen über die Bestimmung der Verfassung der Evangelischen Kirche A.u.H.B. in Österreich, sowie die Anerkennung des Bw. als Evangelisch-kirchlicher Verein, werde die Einholung einer Auskunft von der Kirchenleitung, Evangelischer Oberkirchenrat A.u.H.B. in Österreich, 1180 Wien, beantragt.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

In einer **ergänzenden Stellungnahme** vom 16.2.2010 zu den zentralen Aspekten wurden gegenüber dem UFS die Ausführungen und Begründungen zur Berufung nochmals zusammengefasst.

Es wurde festgehalten, dass die Behörde zu Unrecht die formalen Voraussetzungen zur Aufnahme in die maßgebliche Liste als nicht erfüllt angesehen habe und es wurde zu den folgenden Fragen Stellung genommen:

*„1) Erfüllt eine Körperschaft die formalen Voraussetzungen des § 4a Z 4 lit a EStG, wenn diese*

*in ihrem Statut auch kirchliche Zwecke iSd § 38 BAO festgehalten hat und der im Statut angeführte kirchliche Zweck lediglich die ideelle Grundlage für die mildtätige Tätigkeit der Körperschaft darstellt?*

*2) Erfüllt eine Körperschaft die formalen Voraussetzungen des § 4a Z 4 lit a EStG wenn diese in Umsetzung der Vermögensbindungsverpflichtung des § 39 Z 5 BAO eine Übertragung des Vereinsvermögens ausschließlich an die Diakonie Österreich mit der Auflage vorsehen, dieses im Sinne des Vereinszwekes zu verwenden?*

Im Zusammenhang mit Frage 1) wurde nochmals auf die Bestimmungen in der Rechtsgrundlage, den Statuten, des Bw. verwiesen. Der Vereinszweck werde klar und eindeutig abstrakt in den §§ 1 Abs. 3, 2 und 3 der Statuten definiert. Demnach sei der Zweck des Bw. die Unterstützung einer diakonischen Arbeit im Rahmen christlicher Kirchen und Hilfestellung an die christlichen Kirchen im Rahmen deren diakonischer Arbeit. Es handle sich dabei um eine ausschließlich mildtätige Arbeit. Eine diakonische Tätigkeit sei Ausfluss einer christlichen Werthaltung. Dieser nehme der diakonischen Tätigkeit jedoch nicht den Charakter einer mildtätigen Tätigkeit iSd § 37 BAO. Die diakonische Tätigkeit sei unmittelbarer Vereinszweck. Dass der mildtätige Vereinszweck unmittelbar verfolgt werde, sei aus den vom Bw. geschaffenen und betriebenen Einrichtungen (zwei Tagesheimwerkstätten und ein Wohnheim für Menschen mit Behinderungen unterschiedlicher Art) ersichtlich.

Zur Frage 2) – Auflösungsbestimmung mit Vermögensbindungsverpflichtung – argumentiert der Bw. dahingehend, dass die gesetzliche Bestimmung des § 4a Z 4 lit a EStG als Formalvoraussetzung für die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger lediglich die Erfüllung der Bestimmungen der §§ 34 ff BAO für eine abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft verlange. Dementsprechend könne eine Auflösungsbestimmung die Verwendung allfälligen Restvermögens für mildtätige wie auch für kirchliche oder gemeinnützige Zwecke vorsehen. Eine weitere Einschränkung der Restvermögensbindung nur auf mildtätige Zwecke habe der Gesetzgeber nicht verlangt.

Nach Ansicht des Bw. erfülle jedoch die Rechtsgrundlage die von der Behörde vermeintlich als zwingend beurteilte Voraussetzung. Wie schon in der Berufung ausgeführt, sei das verbleibende Vermögen der D.Ö. mit der Auflage zu übertragen dieses im Sinne des Vereinszwecks zu verwenden. Durch diese zwingende Übertragung des Vermögens sei die ausschließliche Bindung des Vermögens zur Verwendung mildtätiger Zwecke iSd § 37 BAO gegeben. Der in der Auflösungsbestimmung der Statuten erläuternde Einschub zum Vereinszweck (§ 13 Abs. 3) – kirchliche, mildtätige und gemeinnützige Zwecke – eröffne keine Möglichkeit der Verwendung des Restvermögens für kirchliche oder gemeinnützige Zwecke. Dies stehe mit den eindeutigen Regelungen in der Rechtsgrundlage im Widerspruch. Der

---

Einschub besage lediglich, dass der konkrete Vereinszweck eben alle drei begünstigten Betätigungen iSd § 34 BAO tatbestandsmäßig erfülle.

Dem Schreiben waren der Jahresbericht 2008 der D.Ö., dessen Mitglied der Bw. sei und die (nach Angabe des Bw.) selbst in die Liste der begünstigten Spendenempfänger aufgenommen sei, sowie eine PowerPoint-Datei über die Einrichtungen des Bw. angeschlossen.

Das Schreiben samt Beilagen wurden der Amtspartei iSd § 115 BAO zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

In der Stellungnahme vom 22.2.2010 führte die Abgabenbehörde erster Instanz grundsätzlich wie schon in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus. Im Statut des Bw. fehle die Darstellung eines mildtätigen Zweckes. Die Formulierung in § 2 des Statuts, „insbesondere diakonische Arbeit in christlichen Gemeinden zu ermöglichen“, lasse nicht darauf schließen, dass der Bw. selbst mildtätige Zwecke verfolge. Es sei vielmehr anzunehmen, dass der Bw. höchstens mittelbar mildtätige Zwecke fördere, indem er andere juristische Personen bei deren mildtätiger Arbeit unterstütze. Die Verwendung des Wortes „mildtätig“ sei für sich genommen keine ausreichende Zweckbestimmung. Wie aus den Ausführungen der steuerlichen Vertretung zu erkennen sei, sei eine eindeutige, klare Deutung des Statuts nur unter Zuhilfenahme anderer Quellen möglich. Das Erfordernis einer klaren Darstellung des Vereinszweckes in den Statuten selbst sei dadurch nicht erfüllt.

Hinsichtlich des Mangels in der Auflösungsbestimmung (§ 13 des Statuts) wird angeführt, dass eine Auflösungsbestimmung notwendig sei, die sicherstelle, dass das im Rahmen der Spendenbegünstigung erworbene Vermögen bei Auflösung oder bei Wegfall des spendenbegünstigten Zweckes den spendenbegünstigten Bereich nicht verlässt, da nicht alle gem. §§ 34 ff BAO begünstigten Zwecke auch spendenbegünstigt seien. Es wäre ein entsprechender Zusatz im Statut nötig gewesen. Der Bw. könne nicht sicherstellen, dass die D.Ö., ein Verein, der sich selbst als Dachverband bezeichne und über keinen Spendenbegünstigungsbescheid verfüge, das verbleibende Vereinsvermögen ausschließlich für spendenbegünstigte Zwecke verwende.

In der am 10. März 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde nach Vortrag des o.a. Sachverhaltes durch die Referentin seitens der Partei auf die bisherigen Vorbringen verwiesen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. ersucht der Berufung Folge zu geben.

Die Vertreterin des Finanzamtes Wien 1/23 verweist auf die Stellungnahme vom 22.2.2010.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der Bw., insbesondere dessen Rechtsgrundlage (Statuten), die gesetzlichen Voraussetzungen im Hinblick auf die Erfordernisse zum Vereinszweck und zur Vermögensbindung erfüllt, um als begünstigte Körperschaft anerkannt und in die Liste der begünstigten Spendenempfänger aufgenommen zu werden.

Mit dem Steuerreformgesetz (StRefG) 2009, BGBl I Nr. 26/2009, wurde das Einkommensteuergesetz 1988 hinsichtlich der Spendenbegünstigungen geändert. Anstelle der bisherigen Bestimmungen des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 wurde 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 leg cit (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 auf „Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Spenden) ...“.

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 strukturellen und sozialem Wandel führen soll, oder
- die Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen.

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

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

Durch das Anlegen der Maßstäbe der §§ 34 ff BAO auf die Spendenorganisationen soll die Förderung eigennütziger Zwecke ausgeschlossen werden. Den Materialien (54 d.B. XXIV. GP) ist weiters zu entnehmen, dass die Spendenmittel ausschließlich den „begünstigten“ Zwecken dienen sollen; andere ebenfalls gemeinnützige Zwecke sollen nicht berücksichtigt werden.

Zu den bei Inanspruchnahme der speziellen abgabenrechtlichen Begünstigungsvorschrift des § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 grundsätzlich zu beachtenden Voraussetzungen der BAO gehören:  
§ 34 BAO - demgemäß steht grundsätzlich eine abgabenrechtliche Begünstigung zu, wenn die begünstigten Zwecke (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche) nach der Rechtsgrundlage (Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder sonstigen Rechtsgrundlage) und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dienen.

§ 37 BAO - mildtätig sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

§ 39 BAO – eine ausschließliche Förderung liegt vor, wenn fünf Voraussetzungen zutreffen. Nach Z 5 dieser Bestimmung hat die Rechtsgrundlage eine Zweckwidmung des Vermögens für die Fälle der Auflösung und Aufhebung der Körperschaft sowie des Wegfalls des bisherigen Zweckes zu enthalten.

§ 40 Abs 1 BAO definiert die Unmittelbarkeit der Förderung. Sie ist dann gegeben, wenn die Körperschaft den begünstigten Zweck selbst erfüllt oder wenn dies durch Dritte geschieht, sofern deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

§ 41 Abs 1 BAO – die Rechtsgrundlage der Körperschaft hat die begünstigten Zwecke ausdrücklich zu enthalten und genau zu umschreiben.

Abs. 2 bestimmt, dass eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung iSd § 39 Z 5 vorliegt, 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.

Nach der hier anzuwendenden speziellen Bestimmung des § 4a Z 3 EStG 1988 ist grundsätzlich eine den allgemeinen Anforderungen der angeführten Bestimmungen der BAO entsprechende Rechtsgrundlage (Satzung, Statut, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft erforderlich. Um jedoch die durch den Gesetzgeber gewünschte Fokussierung auf die begünstigten Zwecke zu erreichen, muss in dieser Rechtsgrundlage konkret einer der in § 4a Z 3 EStG genannten begünstigten Zwecke als Hauptzweck angeführt sein. Die Körperschaft muss sich im Wesentlichen (zumindest mit 75% der Gesamtressourcen) auf begünstigtem (z. B. mildtätigem) Gebiet betätigen. Zusätzlich erlaubt sind nur untergeordnete Nebentätigkeiten sowie ausschließlich solche wirtschaftliche Tätigkeiten, die unter §§ 45 Abs 1, 45 Abs 2 oder 47 BAO fallen oder für welche die Begünstigungen gem. § 45a BAO bestehen bleiben und die in Summe die Grenze von 25% der Gesamtressourcen nicht übersteigen.

Die Rechtsgrundlage muss weiters eine Bestimmung über den Ausschluss der Gewinnerzielungsabsicht, eine Aufzählung der ideellen und finanziellen Mittel sowie eine

Vermögensbindung enthalten. Diese Vermögensbindung soll sicherstellen, dass, auch im Falle der Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes, vorhandene Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Z 3 verwendet werden. Vorausgesetzt wird weiters, dass die begünstigte Betätigung bereits seit mindestens drei Jahren ausgeübt wird, wobei auch Zeiten einer allfälligen Vorgängerorganisation in diese Bestandsdauer einzubeziehen sind.

Formell ist das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung des Rechnungs- und Jahresabschlusses zu bestätigen.

Der Bw. ist als Verein im Vereinsregister seit 21.12.2006 eingetragen. Hinsichtlich der unentbehrlichen Hilfsbetriebe gem. § 45 Abs 2 BAO ist der Bw. steuerlich erfasst. Nach den Angaben des Bw. im Antrag auf Aufnahme in die Spendenliste gem. § 4a Z 4 EStG 1988 wurde der Dienstbereich „Diakonie in der Gemeinde“ schon im Rahmen der Vorgängerorganisation „M.“ geführt. Der Bw. bringt vor, dass er sich durch die diakonische Arbeit auf mildtätigem Gebiet betätige.

### **Zum Vereinszweck, Bestimmtheit in der Rechtsgrundlage, unmittelbare Förderung des Zweckes**

Den mit dem Antrag vorgelegten Statuten des Bw. ist zu entnehmen

§ 1 „Name, Sitz, Tätigkeitsbereich, Grundlage“

*„(3) Der Verein ... ist selbst keine Kirche oder Religionsgemeinschaft oder religiöse Bekenntnisgemeinschaft, sondern will durch seine Tätigkeit im Sinne des Vereinszweckes die bestehenden christlichen Kirchen im Rahmen deren diakonischer Arbeit unterstützen und ihnen dienen. Der Verein verfolgt deshalb mit dem Vereinszweck (§ 2) ausschließlich und unmittelbar kirchliche, mildtätige und gemeinnützige Zwecke im Sinne der BAO und ist nicht auf Gewinn ausgerichtet.“*

§ 2 „Zweck“

*„Der Verein hat den Zweck, allen Menschen das Evangelium von Jesus Christus gemäß der Heiligen Schrift (Bibel) im Sinne des Apostolischen Glaubensbekenntnisses zu verkündigen, sie in die persönliche Lebensgemeinschaft mit Jesus Christus als ihren Herrn und Heiland zu führen, christlichen Glauben gemäß der Heiligen Schrift durch Zeugnis, Dienst und Gemeinschaft zu fördern, missionarisches und diakonisches Leben im Sinne der Heiligen Schrift in Wort und Tat zu wecken, zu motivieren und zu unterstützen, insbesondere diakonische Arbeit in christlichen Gemeinden zu ermöglichen und danach zu trachten, das Reich Gottes in allen Teilen der Welt auszubreiten und in diesem Sinne Lichtbringer“*

---

(Fackelträger) zu sein.“

§ 3 „Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes“

„(1) Der Vereinszweck soll erreicht werden durch:

a) – Hilfe für körperlich und geistig beeinträchtigte Menschen;

- Hilfe für sonst hilfsbedürftige Menschen

- Wahrnehmung menschlicher Not und Ausgrenzung

- Fachgerechte Hilfeleistung, Beratung, Unterstützung für Menschen in Not

- sonstige diakonische Aufgaben, die sich aus einer sozialen Notwendigkeit heraus ergeben in dafür geeigneten und eigens eingerichteten Zentren, wie ...

...

c) Das Führen von Heimen und Häusern der Diakonie (Tagesheimstätte, ...) ... sowie das Betreiben mobiler Betreuungseinrichtungen und mobiler Hilfsstationen für die Betreuung körperlich und geistig beeinträchtigter, sozial beeinträchtigter, sowie sonstiger hilfsbedürftiger Menschen

...

f) Entwicklungszusammenarbeit im Sinne des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes durch Diakonie und äußere Mission, ...“

Zur Erlangung der Spendenbegünstigung gem. § 4a Z 3 und 4 EStG idF StRefG 2009 ist es erforderlich, dass die Rechtsgrundlage der antragstellenden 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 genannten speziellen Voraussetzungen in Z 4 der Bestimmung soll eine Bündelung der Spendenmittel auf die in Z 3 angeführten begünstigten Zwecke erreicht werden.

Da der Bw. vorbringt einen mildtätigen Zweck zu verfolgen, bedeutet dies im konkreten Fall, dass die Statuten den in § 4a Z 3 begünstigten Zweck, die Mildtätigkeit iSd § 37 BAO, 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.

Ein zusätzlicher, wie der Bw. vorbringt, nach der Verfassung der Evangelischen Kirche in den Vereinsstatuten erforderlicher, Verweis auf die biblische Grundlage der diakonischen und damit kirchlichen Tätigkeit wäre grundsätzlich nicht als begünstigungsschädlich zu beurteilen.

In § 2 der Statuten des Bw., der eigentlichen Bestimmung über den Zweck des Bw., wird von der Verkündigung des Evangeliums, der Unterstützung missionarischen und diakonischen Lebens sowie der Ermöglichung diakonischer Arbeit in christlichen Gemeinden als Zweck des

Bw. gesprochen ohne konkret einen mildtätigen Zweck im Sinne eines Hauptzweckes anzusprechen. In § 1 der Statuten wird auf § 2 verwiesen und bestimmt, dass der Bw. mit dem Vereinszweck ausschließlich und unmittelbar kirchliche, mildtätige und gemeinnützige Zwecke verfolgt.

Dass in § 1 der vorliegenden Statuten kirchliche, mildtätige und gemeinnützige Zwecke gleichermaßen angeführt sind, entspricht nicht den gesetzlichen Erfordernissen, die an die Rechtsgrundlage gestellt werden. 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 hier in Rede stehenden Bestimmung des Einkommensteuergesetzes sind. Maßgeblich für die Erlangung der Spendenbegünstigung ist nur die ausschließliche Erfüllung eines begünstigten, im Fall des Bw. eben eines mildtätigen, Zweckes iSd § 4a Z 3 EStG. Kirchliche und gemeinnützige Zwecke fallen nicht unter diese Spendenbegünstigung.

Der vorliegenden Formulierung in § 1 und § 2 der Statuten ist kein ausschließlich und unmittelbar auf Mildtätigkeit ausgerichteter Vereinszweck zu entnehmen. Ein solcher Zweck kann daraus auch nicht abgeleitet werden, da im Text des § 2 der Statuten u.a. nur von Unterstützung bzw. Ermöglichung der diakonischen Arbeit in den christlichen Kirchen die Rede ist. Es ist dem Text nicht zu entnehmen, dass der Bw. selbst im Wesentlichen, somit zumindest zu 75% der Gesamtressourcen, diakonische Arbeit und damit gegebenenfalls eine mildtätige Betätigung ausübt. Selbst wenn man davon ausgeht, dass die diakonische Arbeit im Sinne der Evangelischen Kirche eine mildtätige ist, fehlt die genaue Umschreibung der Betätigung. Auch die Nennung der „Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes“ in § 3 der Statuten lässt nicht konkret darauf schließen, dass der Bw. unmittelbar und ausschließlich auf mildtätigem Gebiet tätig wird.

Somit erfüllen die vorliegenden Statuten des Bw. hinsichtlich des Vereinszweckes, entgegen den Argumenten des Bw. in der Berufung und den späteren Schriftsätze, die Erfordernisse der maßgeblichen speziellen gesetzlichen Bestimmung des Einkommensteuergesetzes nicht. Es wird aber auch dem allgemeinen, in § 41 Abs 1 BAO zum Ausdruck kommenden, Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit 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. Das Heranziehen von Interpretationshilfen findet in den Gesetzesgrundlagen keine Deckung. Das bedeutet, dass durch die ergänzenden Ausführungen im Berufungsverfahren und die

---

zusätzlich beigebrachten Unterlagen über die Einrichtungen des Bw. die Mängel in den Statuten nicht saniert werden können.

## **Zur Vermögensbindung an spendenbegünstigte Zwecke**

Die Bestimmung dazu in den Statuten des Bw. lautet:

### § 13 „Auflösung des Vereines“

“(1) ...

*(3) Bei Auflösung (inklusive behördliche Auflösung) oder Wegfall des bisherigen Vereinszweckes (kirchliche, mildtätige und gemeinnützige Zwecke im Sinne der Bundesabgabenordnung) ist das verbleibende Vermögen der D.Ö., einem Werk der Evangelischen Kirche A.u.H.B. in Österreich, mit der Auflage zu übertragen, es im Sinne des Vereinszweckes zu verwenden. Die Vollversammlung, die die Auflösung oder den Wegfall des Vereinszweckes (kirchliche, mildtätige und gemeinnützige Zwecke) beschließt, ist nicht berechtigt, diesen Absatz der Statuten abzuändern.“*

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 hier 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 § 13 der vorliegenden Statuten zur Auflösung des Vereines wird zum einen wiederum als „bisheriger“ Vereinszweck auf einen kirchlichen, mildtätigen und gemeinnützigen Zweck, und damit auf einen nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Zweck, verwiesen. Zum anderen stellt die festgeschriebene Übertragung eines verbleibenden Vermögens auf die D.Ö. nicht sicher, dass das Vermögen iSd gesetzlichen Bestimmung für einen in § 4a Z 3 EStG 1988 angeführten begünstigten Zweck verwendet werden wird.

Der Schlussfolgerung des Bw., dass das Gesetz keine ausschließliche Verwendung der Mittel für mildtätige Zwecke bei Auflösung der Körperschaft fordere, sondern lediglich die Erfüllung der Bestimmungen der §§ 34 ff BAO verlange und damit auch eine Verwendung allfälligen Restvermögens für mildtätige, wie auch kirchliche und gemeinnützige Zwecke vorgesehen sei, ist nicht zu folgen.

Wie schon oben 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 eine Vermögensbindung nicht nur die allgemeinen Bedingungen der in der BAO angeführten Bestimmungen in §§ 39 und 41 BAO zu erfüllen, sondern ist ausschließlich auf jene in § 4a Z 3 EStG angeführten begünstigten Zwecke zu konzentrieren.

Diese Absicht des Gesetzgebers verdeutlicht sich auch in der für so genannte „Spendensammelvereine“ konkret in § 4a Z 4 lit b 4. Teilstrich EStG angeführten Voraussetzung für die Erlangung der Spendenbegünstigung. Darin ist bestimmt, dass „gesammelte Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gem. Z 3 verwendet werden. Dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes.“

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

Das weitere Vorbringen des Bw., dass die Mittel auf die D.Ö. übertragen werden müssen und diese das Vermögen ausschließlich für mildtätige Zwecke verwenden dürfe, stellt keine gesetzeskonforme Vermögensbindung dar.

Es handelt sich bei der D.Ö. um einen eingetragenen Verein. Auf der im Internet verfügbaren homepage wird sie als „Verband“ bzw. als „Dachverband“ bezeichnet. Der Verein verfügt über ein Spendengütesiegel für Non Profit Organisationen (NPO). Dieses wird durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) vergeben und belegt, dass sich die Spendenorganisation den Kriterien und Zielen des mit der KWT geschlossenen Kooperationsvertrages unterwirft. Dieses Spendengütesiegel steht in keinem Zusammenhang mit der hier in Rede stehenden, durch Bescheid der Abgabenbehörde gem. § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 zu erteilenden, Bestätigung der Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen für den Spendenabzug für begünstigte Zwecke.

Die D.Ö. verfügt bisher über keinen Spendenbegünstigungsbescheid und ist somit nicht in der auf der homepage des Bundesministeriums für Finanzen veröffentlichten Liste der begünstigten Spendenempfänger enthalten.

Eine Übertragung des nach Auflösung des Bw. oder nach Wegfall des begünstigten Zweckes

---

verbleibenden Vermögens auf die D.Ö. stellt somit nicht sicher, dass dieses Vermögen den spendenbegünstigten Bereich nicht verlässt.

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 § 13 der Statuten des Bw. nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht.

Unter Bezug auf die obigen Ausführungen wird zusammenfassend 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 angeführten Bestimmung des Einkommensteuergesetzes sind. Es ist daher erforderlich, dass die Rechtsgrundlage im speziellen Fall auf den begünstigten Zweck abstellt.

Der Antrag des Bw. auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht abgewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Anmerkung:

Es wird darauf hingewiesen, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen jederzeit ein neuerlicher Antrag gestellt werden kann.

Wien, am 19. März 2010

+