

# Aufsichtsrat aktuell

## **Fachinformation**

**für die verantwortungsvolle Kontrolle  
und Beratung von Unternehmen und Stiftungen**

### **Das aktuelle Interview**

- Benedikt Kommenda spricht mit Mag. Alexander Singer

### **Rechtsfragen für den Aufsichtsrat**

- Related Party Transactions – neue Anforderungen an den Aufsichtsrat
- Verfahrensfehler im Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft
- Verbindliche Regeln für die Nachhaltigkeitsberichterstattung

### **6. Österreichischer Aufsichtsratstag**

- Tagungsbericht

### **Praxisfragen rund um den Aufsichtsrat**

- 10 Trends ändern die Aufsichtsratswelt (Teil VIII)

### **Aktuelles für den Stiftungsvorstand**

- Neue Rahmenbedingungen für gemeinnützige Stiftungen
- Neue Begünstigungen für Stiftungen und Fonds

### **Rechtsprechung**

- Die stiftungsrechtliche Rechtsprechung des OGH im Jahr 2015

### **Literaturreisenschau**



Bernhard Renner/Sabine Zirngast

# Gemeinnützigkeitsgesetz 2015: Neue Begünstigungen für Stiftungen und Fonds

Durch das Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 (GG 2015), BGBl I 2015/160, sind gemäß § 4b EStG auch Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung von Stiftungen und Fonds unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig geworden. Diese Gebilde erfahren dadurch zwar attraktivere Rahmenbedingungen, doch weisen die neuen Bestimmungen auch einige Unzulänglichkeiten auf. Die Kontrolle der widmungsgemäßen Mittelverwendung begünstigt vermögensausgestatteter Stiftungen unterliegt überdies einem genauen Überprüfungsverfahren, welche zu einer Art Nachversteuerung führen kann.<sup>(1)</sup>



Mag. Bernhard Renner ist Richter im Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, sowie Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. In letzterer Funktion war der Autor in die Begutachtung der gesetzlichen Neuerungen eingebunden.

Ass.-Prof. MMag. Dr. Sabine Zirngast, LL.M., StB, lehrt an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt.

## 1. EINLEITUNG

Das von der Bundesregierung bereits im März 2015 medial angekündigte „Gemeinnützigkeitspaket“ wurde doch erst Ende 2015 mit dem GG 2015 aus der „Warteschleife“<sup>(2)</sup> gehoben und damit einigen vom Gemeinnützigkeitssektor seit Längerem formulierten Forderungen zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen zivilgesellschaftlichen Engagements zumindest teilweise Rechnung getragen. Einerseits erfolgten die Implementierung zeitgemäßer Regelungen über Stiftungen und Fonds<sup>(3)</sup> und Erleichterungen in der BAO im Bereich der Unmittelbarkeit einer begünstigten Zweckverfolgung.<sup>(4)</sup> Andererseits wurde das EStG im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von Spenden durch das GG 2015 und das Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl I 2015/163, zeitgleich zweimal novelliert.<sup>(5)</sup> Insbesondere wurde die Möglichkeit der steuermindernden Berücksichtigung von Zuwendungen – sowohl begünstigte Zwecke als auch Empfänger betreffend – erheblich erweitert.<sup>(6)</sup> Herausragend ist dabei die in diesem Beitrag im Mittelpunkt stehende Einfügung des § 4b EStG, der eine weit über die Spendenabzugsfähigkeit im eigentlichen Sinn hinausgehende Berücksichtigung von Zuwendungen zum Zwecke der ertragsbringenden Vermögensausstattung an privatrechtliche Stiftungen oder damit vergleichbare Vermögensmassen ermöglicht.

Privatstiftungen profitieren auch unmittelbar von den mit dem GG 2015 herbeigeführten Neuerungen: Zuwendungen im Sinne von § 4a

und § 18 Abs 1 Z 7 EStG (abzugsfähige Spenden) und Zuwendungen im Sinne von § 4b und § 18 Abs 1 Z 8 EStG (abzugsfähige Zuwendungen zur Vermögensausstattung) können fortan, soweit sie nicht bereits im Rahmen der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt werden, auch von den zwischensteuerpflichtigen Einkünften gemäß § 13 Abs 3 und 4 KStG als Sonderausgaben in Abzug gebracht werden.

## 2. BEGÜNSTIGTE ZUWENDUNGEN ZUR VERMÖGENSAUSSTATTUNG GEMÄSS § 4B EStG

### 2.1. Einleitende Überlegungen

Zuwendungen zur Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Stiftung oder eines gemeinnützigen Fonds sind keine „klassischen“ Spenden im Sinne von § 4a und § 18 Abs 1 Z 7 EStG, weil sie zur Vermögensausstattung und somit nicht unmittelbar für begünstigte Zwecke im Sinne des § 4a EStG verwendet werden. Da die gemeinnützige oder mildtätige und spendenbegünstigte Zweckverwirklichung von Stiftungen in der Regel durch aus der Vermögensausstattung erwirtschaftete Erträge finanziert wird, stellten Zuwendungen zur Vermögensausstattung nach bisheriger Rechtslage keine Betriebs- oder Sonderausgabe dar.<sup>(7)</sup>

§ 4b und § 18 Abs 1 Z 8 EStG sowie § 8 Abs 4 Z 1 KStG schaffen für Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung von Stiftungen und Fonds mit 1. 1. 2016<sup>(8)</sup> eine neben

(1) Der Dank der Autoren gilt Frau Mag. Melanie Kittl, Finanzamt Linz, für die kritische und sorgsame Durchsicht des Manuskripts.

(2) So Kirchmayr/Achatz, Gemeinnützigkeitspaket nur in der Warteschleife? taxlex 2015, 217.

(3) Vgl das im Rahmen des GG 2015 erlassene Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 (BStFG 2015); vgl dazu in diesem Heft den Beitrag von Babinek, Gemeinnützigkeitsgesetz 2015: Neue Rahmenbedingungen für gemeinnützige Stiftungen, Aufsichtsrat aktuell 2/2016, 29.

(4) Vgl dort die §§ 40a und 40b BAO.

(5) Vgl Zirngast/Renner, Das „vollautomatische“ Verfahren zur Berücksichtigung abzugsfähiger Spenden, SWK 2/2016, 65.

(6) Vgl zu den davon betroffenen Bereichen Kunst und Forschung ausführlich Zirngast/Renner, Neuerungen beim Spendenabzug: Begünstigte Zwecke und Empfänger, SWK 3/2016, 133.

(7) Vgl auch ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 15.

die bisherige Spendenbegünstigung tretende steuerliche Abzugsfähigkeit mit dem Ziel, Stiftungen und Fonds vermehrt zur Unterstützung gemeinnütziger Zwecke heranzuziehen.<sup>(9)</sup> Zuwendungen zur unmittelbaren Zweckverwirklichung der Stiftung fallen hingegen weiterhin unter das Regime des § 4a EStG.

Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen sind die im GG 2015 definierten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit<sup>(10)</sup> sowie der für bestimmte Fälle der Nichtbefolgung bestimmter Erfordernisse vorgesehene Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Höhe von 30 % der zugewendeten abzugsfähigen Beträge oder des abzugsfähigen gemeinen Wertes der zugewendeten Wirtschaftsgüter. Dieser Zuschlag wird in den Gesetzesmaterialien als pauschale „Nachversteuerung“ des durch die Zuwendung zur Vermögensausstattung beim Stifter erzielten Steuervorteils bezeichnet.<sup>(11)</sup> Die für die Abzugsfähigkeit zu erfüllenden Voraussetzungen betreffen einerseits in der Sphäre der empfangenden Stiftung selbst zu schaffende Rahmenbedingungen, andererseits vom Steuerpflichtigen zu berücksichtigende Höchstgrenzen.

### 2.2. Voraussetzungen in der Sphäre der empfangenden Stiftung samt Rechtsfolgen bei Nichteinhaltung

Zuwendungen (Stiftung, Zustiftung, Nachstiftung)<sup>(12)</sup> zum Zwecke der ertragsbringenden Vermögensausstattung an eine privatrechtliche Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse,<sup>(13)</sup> die die Voraussetzungen im Sinne der §§ 34 ff BAO (Verfolgung bestimmter Zwecke) erfüllt und begünstigte Zwecke gemäß § 4a Abs 2 EStG (Abzugsfähigkeit) verfolgt, sind bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 € unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig (§ 4b Abs 1 EStG):

- **Zeitnahe Mittelverwendung (§ 4b Abs 1 Z 1 EStG):** Die Stiftung muss nach ihrer Rechtsgrundlage verpflichtet sein, die Erträge aus der Verwaltung der zugewendeten Vermögenswerte spätestens mit Ablauf des dritten Jahres nach dem Kalenderjahr des Zuflusses dieser Erträge ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs 2 EStG zu verwenden. Darunter fällt auch die Einstellung von

höchstens 20 % der jährlichen Erträge in eine Rücklage, beispielsweise zur Vorsorge für künftige Investitionen im Vermögensstamm. Sieht die Rechtsgrundlage zwar eine entsprechende zeitnahe Mittelverwendung vor, werden die Erträge faktisch aber nicht innerhalb des genannten Zeitraums entsprechend verwendet, liegt unseres Erachtens zunächst nur ein (bloßer) Verstoß gegen die Rechtsgrundlage der Stiftung selbst vor.<sup>(14)</sup> Steuerliche Konsequenzen treten gemäß § 4b Abs 2 Z 3 lit a EStG erst nach Ablauf von fünf Jahren (Von-Tag-zu-Tag-Berechnung, somit nicht: Kalenderjahren) nach dem Zeitpunkt der Zuwendung und zwar nur für die empfangende Stiftung zu Tage: Die Stiftung hat einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Höhe von 30 % zu entrichten. Der Zuwendende ist hingegen mit keinen Rechtsfolgen konfrontiert; die Zuwendung verbleibt abzugsfähig.

- **Mindestwidmungsdauer (§ 4b Abs 1 Z 2 EStG):** Eine Verwendung der zugewendeten Vermögenswerte selbst für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke ist frühestens nach Ablauf des der Zuwendung zweitfolgenden Kalenderjahres zulässig. Die gemäß § 4b EStG zugewendeten Vermögenswerte müssen dem Vermögensstamm daher für mindestens zwei Kalenderjahre gewidmet sein. Eine dieser Bestimmung zuwiderlaufende Verwendung führt für die empfangende Stiftung wiederum zum Zuschlag zur Körperschaftsteuer (§ 4b Abs 2 Z 2 EStG). Die Abzugsfähigkeit beim Zuwendenden bleibt auch hier unberührt.
- **Listeneintragung (§ 4b Abs 1 Z 3 EStG):** Zum Zeitpunkt der Zuwendung muss (grundsätzlich) die Anerkennung als begünstigte Einrichtung aus der Liste gemäß § 4a Abs 7 Z 1 EStG<sup>(15)</sup> hervorgehen. War dies im Zeitpunkt der Zuwendung der Fall, wird die empfangende Stiftung jedoch innerhalb von fünf Jahren (nicht: Kalenderjahren) nach dem Zeitpunkt der Zuwendung in dieser Liste als nicht mehr begünstigt ausgewiesen, so kommt es auch hier wiederum nur für die Stiftung zu steuerlichen Konsequenzen (Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 4b Abs 2 Z 3 lit b EStG).

Privatstiftungen profitieren auch unmittelbar von den mit dem GG 2015 herbeigeführten Neuerungen.

(8) § 124b Z 274 EStG idF GG 2015.

(9) So ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 15.

(10) Zuwendungen zur Vermögensausstattung im Sinne des § 4b EStG unterliegen, sofern sie als Sonderausgaben geleistet werden, dem System der vollautomatischen Berücksichtigung des § 18 Abs 8 EStG idF GG 2015; vgl dazu ausführlich *Zirngast/Renner*, SWK 2/2016, 65 ff.

(11) Vgl ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 17.

(12) ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 15.

(13) Ausweislich der Gesetzesmaterialien wird damit der Stiftungsbegriff des § 1 Abs 1 StiftEG übernommen; vgl ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 15.

(14) Mangels Übereinstimmung von Rechtsgrundlage und tatsächlicher Geschäftsführung wird die Stiftung allerdings nicht als abgabenrechtlich begünstigt im Sinne der §§ 34 ff BAO anzusehen sein.

(15) Diese Liste wird vom Finanzamt Wien 1/23 geführt und bestätigt, dass die (bescheidmäßig festgestellten) Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Einrichtung vorliegen.

- *Dauer der bisher begünstigten Zweckausübung (§ 4b Abs 1 Z 4 EStG):* Erfolgt die Zuwendung zu einem Zeitpunkt, zu dem die Stiftung oder deren Vorgängerorganisation nicht bereits seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar (spenden)begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs 2 EStG gedient hat (und ist somit die Eintragung in die Liste begünstigter Empfängerorganisationen gemäß § 4a Abs 8 Z 1 lit b EStG nicht zulässig), gilt die Zuwendung dennoch als Betriebs- oder Sonderausgabe, wenn die Voraussetzungen für die Aufnahme der Stiftung in die Liste nach Ablauf von drei Jahren<sup>(16)</sup> ab ihrer Errichtung vorliegen. Werden die Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste jedoch schlussendlich nicht zeitgerecht erfüllt, kommt ein (hier im Einzelnen nicht dargestelltes) differenziertes Rechtsfolgensystem zur Anwendung.<sup>(17)</sup> Jedenfalls hat die Stiftung auch in diesem Fall den Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Höhe von 30 % zu entrichten (§ 4b Abs 2 Z 1 EStG).

### 2.3. Höchstgrenzen abzugsfähiger Zuwendungen

Abzugsfähig sind die erstmalige Zuwendung sowie weitere in einem der folgenden vier Wirtschaftsjahre getätigte Zuwendungen unter folgenden Prämissen (§ 4b Abs 1 Z 5 lit a bis c, § 18 Abs 1 Z 8 lit a und b EStG idF GG 2015):

- Der *Gesamtbetrag* der abzugsfähigen Zuwendungen ist für den fünfjährigen Zuwendungszeitraum mit 500.000 € begrenzt. Innerhalb dieses Zeitraums kann diese Höchstgrenze grundsätzlich beliebig ausgeschöpft werden.
- Als *Betriebsausgaben* sind derartige Zuwendungen insoweit abzugsfähig, als sie im Wirtschaftsjahr 10 % des Gewinns vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrags im Sinne des § 10 EStG nicht übersteigen.<sup>(18)</sup> Subsidiär kommt eine Berücksichtigung als Sonderausgabe (§ 18 Abs 1 Z 8 EStG) in Betracht.
- Als *Sonderausgaben* sind Zuwendungen insoweit abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der erstmaligen Zuwendung und den folgenden vier Kalenderjahren insgesamt den Betrag von 500.000 € und im Kalenderjahr der jeweiligen Zuwendung 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrags der Einkünfte nicht übersteigen.

<sup>(16)</sup> Gemeint wohl: *spätestens* nach Ablauf von drei Jahren.

<sup>(17)</sup> Vgl dazu im Detail *Zirngast/Renner*, SWK 3/2016, 138 f.

<sup>(18)</sup> Vgl ebenso § 4a Abs 1 Satz 1 EStG; dazu *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 4a Rz 13 ff.

<sup>(19)</sup> Vgl auch ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 18.

<sup>(20)</sup> Vgl *Prillinger* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 21 Rz 133; *Blasina/Modaressy/Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>24</sup> (2013) § 8 Rz 208 (jeweils zur Rechtslage vor dem GG 2015).

## 3. BEGÜNSTIGUNGEN IM BEREICH DER KÖRPERSCHAFTSSTEUER

### 3.1. Zwischensteuer-Entlastung bei Privatstiftungen

Das GG 2015 bringt für Privatstiftungen auch unmittelbar bedeutsame Verbesserungen mit sich. § 13 Abs 1 Z 4 KStG idF GG 2015 gestattet, dass Zuwendungen im Sinne von § 4a und § 18 Abs 1 Z 7 EStG (Spenden) und solche im Sinne von § 4b und § 18 Abs 1 Z 8 EStG (Zuwendungen zur Vermögensausstattung), soweit sie nicht bereits im Rahmen der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt werden, auch von den zwischensteuerpflichtigen Einkünften gemäß § 13 Abs 3 und 4 KStG als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden können. Die Neuregelung ist ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden (§ 26c Z 59 KStG).

Zuvor konnten von Privatstiftungen getätigte Spenden nur berücksichtigt werden, wenn neben den zwischensteuerpflichtigen Einkünften andere Einkünfte erzielt wurden. Eine Entlastung von der Zwischensteuer war mangels KEST-Abzugs (§ 94 Abs 6 lit e EStG) nicht möglich.<sup>(19)</sup> Die mit dem GG 2015 geschaffene Abzugsfähigkeit ist mit 10 % der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte beschränkt. Ist Empfänger der Zuwendung wiederum eine Stiftung und erfolgt die Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung der empfangenden Stiftung, so ist überdies die absolute Deckelung mit 500.000 € (vgl § 4b EStG) zu beachten.

### 3.2. Befreiung von der Kapitalertragsteuer für Zuwendungsempfänger

Bei inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie privatrechtlichen Körperschaften, soweit sie von der (unbeschränkten) Körperschaftsteuerpflicht befreit sind (beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG), erstreckt sich die Steuerpflicht grundsätzlich auch auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird (Kapitalertragsteuer). Das GG 2015 sieht allerdings auch insoweit eine Begünstigung vor: Diese Steuerpflicht gilt gemäß § 21 Abs 2 Z 6 KStG unter anderem nicht für Kapitalerträge aufgrund von Zuwendungen von nicht unter § 5 Z 6 KStG fallenden Privatstiftungen und von vergleichbaren ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen (§ 27 Abs 5 Z 7 Teilstrich 1 und 3 EStG), wenn der Empfänger gemäß § 4a oder § 4b EStG spendenbegünstigt ist.<sup>(20)</sup>

Die für die Abzugsfähigkeit zu erfüllenden Voraussetzungen betreffen einerseits in der Sphäre der empfangenden Stiftung selbst zu schaffende Rahmenbedingungen, andererseits vom Steuerpflichtigen zu berücksichtigende Höchstgrenzen.

# Aufsichtsrat aktuell- HALBJAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD

**AKTION**  
**JETZT 20%**  
**GÜNSTIGER!**



## BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**Aufsichtsrat aktuell-Halbjahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App**  
(12. Jahrgang 2016, Heft 4-6)

**EUR 64,-**  
Jahresabo 2016 EUR 160,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma  Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort  E-Mail

Telefon (Fax)  Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
**www.lindeverlag.at**  
oder via E-Mail an  
**office@lindeverlag.at**  
oder per Fax  
**01/24 630-53**