

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Topthema

Neuerungen beim Spendenabzug

- Begünstigte Zwecke und Empfänger

Kinderbetreuungskosten

- Anforderungen an eine „pädagogisch qualifizierte Person“

Schwerpunkt Steuerreform

- Bedenken gegen die Ermittlung des neuen Grundstückswerts
- Warenwirtschaftsprogramme als Registrierkassen

Bewirtungsspesen

- Nachweisverpflichtung bei Wirtschaftstreuhändern

Umsatzsteuer

- USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

Verbrauchssteuern

- Herstellungsbegriff im Alkoholsteuerrecht

Wirtschaft

- Film ab! – Lizenzen, Verwertungsgesellschaften & MPLC



Linde

Abzugsfähigkeit von Zuwendungen

Neuerungen beim Spendenabzug: Begünstigte Zwecke und Empfänger

Wesentliche Erweiterung durch das Gemeinnützigkeitsgesetz 2015

SABINE ZIRNGAST / BERNHARD RENNER*)



Brachte das Steuerreformgesetz (StRefG) 2015/2016¹⁾ im Wesentlichen eine komplette Neuorientierung des Verfahrens und des Nachweises von als Sonderausgaben geleisteten Zuwendungen,²⁾ so erfolgten mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz (GG) 2015³⁾ erhebliche Erweiterungen in Bezug auf spendenbegünstigte Zwecke und Empfänger. Neues Recht wird dabei insbesondere besprochen, als nunmehr auch Zuwendungen zur Vermögensausstattung von Stiftungen und ähnlichen Vermögensmassen abzugsfähig sein können (§ 4b EStG idF GG 2015), die Begünstigung der Abzugsfähigkeit also über Spenden im eigentlichen Sinn hinausgeht.



1. Gemeinnützigkeitsgesetz 2015

Erst nach Abschluss der Arbeiten zur Steuerreform 2015/2016 wurde das von der Regierung bereits im März 2015 medial angekündigte Gemeinnützigkeitspaket mit dem GG 2015 aus der „Warteschleife“⁴⁾ gehoben und damit einigen vom Gemeinnützigkeitssektor seit Längerem formulierten Forderungen zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen zivilgesellschaftlichen Engagements Rechnung getragen. Das EStG wurde – auch im Bereich der Abzugsfähigkeit von Spenden – gleichzeitig gleich zweimal novelliert, zumal neben dem GG 2015 auch das AbgÄG 2015 zu Änderungen führte.⁵⁾

Insbesondere wurde die Möglichkeit der steuermindernden Berücksichtigung von Zuwendungen als Betriebsausgaben oder Sonderausgaben durch das GG 2015 erheblich erweitert, und zwar sowohl was *begünstigte Zwecke* als auch was *begünstigte Empfänger* betrifft. Herausragend ist dabei die Einfügung des § 4b EStG, weil dadurch eine Abzugsfähigkeit von Zuwendungen zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung an privatrechtliche Stiftungen oder damit vergleichbare Vermögensmassen ermöglicht wird, die über Spenden im eigentlichen Sinn weit hinausgehen.

Im Einzelnen sind folgende durch das GG 2015 herbeigeführte Änderungen hervorzuheben:

*) Ass.-Prof. MMag. Dr. Sabine Zirngast, LL.M., StB, ist Assistenzprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Mag. Bernhard Renner ist Richter im Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, sowie korrespondierendes Mitglied des Fachsenates für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. In letzterer Funktion war der Autor in die Begutachtung der gesetzlichen Neuerungen eingebunden.

1) BGBl I 2015/118.

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

3) BGBl I 2015/160, vgl. dazu SWK 2/2016, 84 (112 ff).

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

5) Vgl. Zirngast/Renner, SWK 2/2016, 65 (65 ff).

2. Begünstigte Zweckverfolgung und begünstigte Empfänger im Regime des § 4a EStG

2.1. Überblick

§ 4a Abs 2 EStG sah bislang Wissenschaft/Forschung, Mildtätigkeit, Entwicklungshilfe, Hilfestellung in Katastrophenfällen, Umwelt-, Natur- und Artenschutz, Betreuung von Tieren in Tierheimen, die Aufgaben der Feuerpolizei sowie Zweckverfolgungen einzelner explizit aufgezählter, von der Zweckverfolgung höchst unterschiedlicher, Institutionen als spendenbegünstigt an. Mit dem GG 2015 wurde einerseits der in § 4a Abs 2 EStG determinierte Kreis der begünstigten Zwecke um von bestimmten geförderten Einrichtungen aus dem Bereich Kunst und Kultur zu verfolgenden künstlerische Tätigkeiten erweitert. Andererseits wurde der Kreis der für die Verfolgung gemeinnütziger Forschungszwecke in Frage kommenden Einrichtungen um bestimmte nach den Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzen (BStFG) 1975⁶⁾ und 2015⁷⁾ oder entsprechenden landesgesetzlichen Regelungen errichtete Stiftungen oder Fonds erweitert. Auf diese beiden Bereiche wird in den Punkten 2.2 und 2.3 näher eingegangen.

Darüber hinaus wurde § 4a Abs 4 lit a EStG⁸⁾ „[z]ur Unterstützung der Förderung der österreichischen Filmkultur“⁹⁾ um das Österreichische Filminstitut als begünstigten Spendenempfänger ergänzt. Dieses ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts, die den Kinofilm als kulturelles Produkt sowie das österreichische Filmwesen fördert und dadurch zur Stärkung der österreichischen Filmwirtschaft und der kreativ-künstlerischen Qualität des österreichischen Films als Voraussetzung für seinen Erfolg im Inland und im Ausland beiträgt.¹⁰⁾

2.2. Künstlerische Tätigkeiten (§ 4a Abs 2 Z 5 EStG)

2.2.1. Voraussetzung des Erhalts einer öffentlichen Förderung

Gemäß der neu eingefügten Z 5 des § 4a Abs 2 EStG ist für Zuwendungen, die nach dem 31. 12. 2015 erfolgen¹¹⁾, auch „[d]ie allgemein zugängliche Durchführung von der österreichischen Kunst und Kultur dienenden künstlerischen Tätigkeiten (§ 22 Z 1 lit. a) durch die in Abs. 4a genannten Einrichtungen“ als begünstigter Zweck anerkannt. Zur Berücksichtigung von Zuwendungen an eine dergestalt künstlerisch tätige Körperschaft muss diese gem § 4a Abs 4a EStG¹²⁾ mindestens alle zwei Jahre eine Förderung¹³⁾ des Bundes iSd Transparenzdatenbankgesetzes (TDBG) 2012¹⁴⁾, die in der Transparenzdatenbank ersichtlich gemacht und im Tätigkeitsbereich „Kunst und Kultur“¹⁵⁾ einheitlich kategorisiert ist, oder eine entsprechende Förderung eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien erhalten.¹⁶⁾

Hintergrund dieser Voraussetzungen ist, dass ausweislich der Gesetzesmaterialien der Begriff der „künstlerischen Tätigkeit“, obwohl er kraft ausdrücklichen Verweises ohnehin

⁶⁾ BGBl 1975/11 idF BGBl I 2013/161.

⁷⁾ BGBl I 2015/160 (als Teil des GG 2015).

⁸⁾ In dieser Litera befanden sich bislang (und auch weiterhin) bereits die Österreichische Nationalbibliothek, das Österreichische Archäologische Institut sowie das Institut für Österreichische Geschichtsforschung.

⁹⁾ EriRV 889 BlgNR 25. GP, 14.

¹⁰⁾ So die Beschreibung des Instituts selbst. Quelle: www.filminstitut.at/de/aufgaben-und-ziele (Zugriff am 7. 1. 2016).

¹¹⁾ § 124b Z 272 EStG idF GG 2015.

¹²⁾ Neben dem allgemeinen Erfordernis des Sitzes in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

¹³⁾ Gemäß Gesetzesmaterialien „weit im Sinne von Transferzahlungen gemäß § 30 Abs. 5 BHG 2013“ zu verstehen; EriRV 889 BlgNR 25. GP, 13.

¹⁴⁾ BGBl I 2012/99.

¹⁵⁾ Bereichskennung „KU“ iSd E-Government-Bereichsabgrenzungsverordnung (E-Gov-BerAbgrV), Anlage zu § 3 Abs 1, Teil 1, BGBl II 2006/289.

¹⁶⁾ Für das Kalenderjahr 2016 sieht § 124b Z 272 idF GG 2015 für die erstmalige Erteilung der Spendenbegünstigung an Kunst- und Kultureinrichtungen unter bestimmten Voraussetzungen eine auf 1. 1. 2016 rückwirkende Abzugsfähigkeit von Spenden vor.

§ 22 Z 1 lit a EStG entspricht und hierzu seit Jahrzehnten eine Fülle an steuerrechtlicher Judikatur und Literatur vorliegt,¹⁷⁾ im Steuerrecht angeblich „*generell zum Teil nur schwer fassbar*“¹⁸⁾ ist. Aus verwaltungswirtschaftlichen Erwägungen und zwecks Erleichterung der Prüfung der Begünstigungsvoraussetzungen erfolgt daher eine Verknüpfung der Voraussetzungen der Erteilung der Spendenbegünstigung mit der Gewährung öffentlicher Förderungen und deren Ausweis in der Transparenzdatenbank. Steuerliche Begünstigungen kommen daher nur Einrichtungen zu, die bereits eine Kunst- oder Kulturförderung von Bund, Ländern oder der Bundeshauptstadt Wien erhalten (eine Verknüpfung, die in der Begutachtungsphase des GG 2015 einiger Kritik ausgesetzt war¹⁹⁾). Der Erhalt besagter Förderungen ist gem dem durch das GG 2015 eingefügten § 23 Abs 5 TDBG 2012 vom Finanzamt Wien 1/23 als abfrageberechtigte Stelle iSd § 17 leg cit als Vorfrage zur und Voraussetzung für die Listeneintragung iSd § 4a Abs 7 Z 1 EStG idF GG 2015 mittels Einsicht in die Transparenzdatenbank zu klären.²⁰⁾ Unerfindlich bleibt allerdings, warum der Steuergesetzgeber den subventionsgewährenden Stellen offenbar ein höheres Kunstverständnis als den Abgabenbehörden zutraut.²¹⁾

2.2.2. Unmittelbare Zweckverfolgung

Weiters muss die künstlerische Tätigkeit nach der in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten Auffassung der begünstigten Körperschaft *selbst unmittelbar* zuzurechnen sein.²²⁾ Dies soll der Fall sein, wenn die Einrichtung

- künstlerische Aktivität durch ihre Mitglieder *selbst entfaltet* (zB ein Theaterverein, der selbst Theateraufführungen mit seinen Mitgliedern produziert) oder
- entsprechend ihrem statutarischen Zweck das Engagement von Künstlern im Rahmen von Veranstaltungen *organisiert* und dabei *inhaltsbestimmend wirksam bleibt*, sodass auftretende Künstler als Erfüllungsgehilfen iSd § 40 Abs 1 BAO fungieren und die Tätigkeit nach außen hin als solche der Körperschaft wahrnehmbar ist (zB Organisation eines jährlich stattfindenden Sommerfestivals mit Konzertdarbietungen und Lesungen durch einen regionalen Kulturverein).²³⁾

Nicht begünstigt ist die bloße finanzielle Förderung künstlerischer, von Dritten im Rahmen von Aktivitäten entfalteter Tätigkeiten, die ohne inhaltliche Einflussnahme der fördernden Einrichtung erfolgen und dieser dementsprechend nicht zuzurechnen sind (zB ein Kulturförderungsverein vergibt bloß Geldmittel an künstlerisch tätige Institutionen ohne Einflussnahme auf die Mittelverwendung).

¹⁷⁾ Vgl dazu etwa Jakom/Baldauf, EStG⁸ (2015) § 22 Rz 17 ff. Kritisch bereits Marschner/Renner, Körperschaft-/Umgründungssteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 36/2015, 1625 (1631).

¹⁸⁾ EriRV 889 BlgNR 25. GP, 13.

¹⁹⁾ Vgl zB die Stellungnahme des Verfassungsdiensts/Bundeskanzleramt zum GG 2015 vom 11. 11. 2015, 13/SN-153/ME 25. GP, 8 f.

²⁰⁾ Das Finanzamt Wien 1/23 erhält eine Ja-/Nein-(Vorliegen-/Nichtvorliegen-)Antwort hinsichtlich der einschlägigen Bundesförderungen, die bereits bisher in die Transparenzdatenbank aufgenommen wurden, sowie intendierterweise auch hinsichtlich der einschlägigen Förderungen der Länder und der Gemeinde Wien. Diesen kann aus kompetenzrechtlichen Gründen allerdings durch einfaches Bundesgesetz keine Verpflichtung zur Mitteilung auferlegt werden, sodass entsprechende Einträge nicht zwangsläufig oder nicht zwangsläufig vollständig vorliegen. Die Verknüpfung möglicherweise nicht vollständiger Daten mit der Spendenabzugsfähigkeit mit der Konsequenz deren unumkehrbarer Versagung ist uE fragwürdig. Zu ähnlichen Bedenken mit Verweis auf höchstgerichtliche Rechtsprechung vgl auch die Stellungnahme des Verfassungsdiensts/Bundeskanzleramt zum GG 2015 vom 11. 11. 2015, 13/SN-153/ME 25. GP, 9.

²¹⁾ Bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist auch, dass der Ministerialentwurf dieser Gesetzesbestimmung nicht vom BMF, sondern vom BMFWF verfasst wurde.

²²⁾ Gemeint ist damit die sinngemäße Anwendung des § 40 BAO. Vgl auch EriRV 889 BlgNR 25. GP, 13.

²³⁾ EriRV 889 BlgNR 25. GP, 13. Vgl zur Gemeinnützigkeit etwa auch VwGH 14. 10. 2010, 2008/15/0191, zum „Diabelli-Sommer“, dazu Renner, Gemeinnützigkeit eines Festivals organisierenden Kulturvereins, SWK 14/2011, S 628. Unschädlich ist dabei auch, dass kulturelle Veranstaltungen generell einen Anziehungspunkt für ein kulturinteressiertes Publikum darstellen und dadurch „regionale wirtschaftliche bzw. touristische Interessen“ fördern; vgl so nunmehr auch VereinsR 2001, Rz 283.

Diese Ausführungen können wohl nur als Illustration der in § 4a Abs 8 Z 1 EStG für sogenannte „Listenempfänger“ – wie dies geförderte Körperschaften mit dem Tätigkeitsbereich „Kunst und Kultur“ gem § 4a Abs 7 Z 1 idF GG 2015 sind – ohnehin vorgesehenen Voraussetzung der Erfüllung gemeinnütziger Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 ff BAO (was natürlich auch den Unmittelbarkeitsgrundsatz des § 40 BAO erfasst²⁴⁾) verstanden werden. Nicht übersehen werden darf dabei jedenfalls, dass auch die mit dem GG 2015 neu eingefügten §§ 40a und 40b BAO, die bewusst zu einer erheblichen „Aufweichung“ des bisherigen Unmittelbarkeitsbegriffs geführt haben, Teil des gemeinnützigkeitsrechtlichen Regimes der §§ 34 ff BAO geworden sind und somit vom Verweis des § 4a Abs 8 Z 1 EStG erfasst sind. Eine diese Vorschriften ausschließende Sichtweise, die nur das enge Unmittelbarkeitsverständnis des § 40 BAO in Bezug nimmt, ist gesetzlich nicht gedeckt. Insoweit ist daher die Rechtskonformität der Gesetzesmaterialien fraglich.

2.3. Forschungstätigkeiten

2.3.1 Zweckerfüllung durch Stiftungen und Fonds

Mit dem GG 2015 wurde der Kreis der für die Verfolgung gemeinnütziger Forschungszwecke in Frage kommenden Einrichtungen um bestimmte nach den BStFG 1975 und 2015 oder entsprechenden landesgesetzlichen Regelungen errichtete Stiftungen oder Fonds erweitert (§ 4a Abs 3 Z 2a EStG). Derartige Stiftungen oder Fonds

- müssen²⁵⁾ ausschließlich der Erfüllung von Aufgaben der Forschungsförderung dienen,
- dürfen nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein und
- müssen seit mindestens drei Jahren²⁶⁾ nachweislich im Bereich der Forschungsförderung tätig sein.

Für die Erteilung der Spendenbegünstigung ist ausreichend, dass die Forschungsförderung im Wesentlichen durch Vergabe von Fördermitteln an solche Forschungseinrichtungen, die ihrerseits gemäß § 4a Abs 3 EStG spendenbegünstigt sind, erfolgt; eine eigene (unmittelbare) Forschungstätigkeit durch die begünstigte Einrichtung ist – wie auch den Gesetzesmaterialien zu entnehmen ist²⁷⁾ – nicht erforderlich.

2.3.2 Sachverständige Beurteilung der Forschungstätigkeit

Zur sachverständigen Beurteilung gemeinnütziger Forschungstätigkeiten iSd § 4a Abs 2 Z 1 EStG von schon bisher als begünstigte Spendenempfänger in Frage kommenden Körperschaften und Einrichtungen gemäß § 4a Abs 3 Z 4 bis 6 EStG kann ab 1. 1. 2016²⁸⁾ der „Rat für Forschung und Technologieentwicklung“ (RFTE)²⁹⁾ als Beirat durch das Finanzamt Wien 1/23 „beigezogen“ werden. Der Beirat kann sowohl im Rahmen der erstmaligen Erteilung der Spendenbegünstigung als auch im Rahmen der jährlichen Verlängerung der Spendenbegünstigung für bereits auf der Liste befindliche Einrichtungen beigezogen werden.³⁰⁾ Umfang und Durchführung der Tätigkeit dieses Beirates sind durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft, dem Bundesminister für Verkehr, Innovation und Technologie und dem Bundeskanzler, derer es zu harren gilt, zu regeln. Die Beziehung des Rates liegt aber zumindest dem Grunde nach

²⁴⁾ Sieht man von sogenannten „Spendensammelinstitutionen“ ab.

²⁵⁾ All dies neben dem allgemeinen Erfordernis des Sitzes in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

²⁶⁾ Dies gilt auch für bereits bestehende Stiftungen oder Fonds; vgl ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 14.

²⁷⁾ ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 14.

²⁸⁾ § 124b Z 273 Satz 1 EStG idF GG 2015.

²⁹⁾ Vgl www.rat-fte.at (Zugriff am 7. 1. 2016).

³⁰⁾ ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 15.

kraft Gesetzeswortlaut (arg „kann“) im Ermessen des Finanzamts Wien 1/23. Nur zur Evaluierung zum 31. 12. 2015 bestehender Spendenbegünstigungen ist der Rat für Forschung und Technologieentwicklung hingegen zwingend durch das Finanzamt Wien 1/23 beizuziehen.³¹⁾

3. Begünstigte Zuwendungen zur Vermögensausstattung gemäß § 4b EStG

3.1. Einleitende Überlegungen

Zuwendungen zur Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Stiftung oder eines gemeinnützigen Fonds stellen keine Spenden iSd § 4a und § 18 Abs 1 Z 7 EStG dar, weil sie zur Vermögensausstattung und somit nicht unmittelbar für die von der Stiftung verfolgten begünstigten Zwecke iSd § 4a EStG verwendet werden. Da die gemeinnützige und spendenbegünstigte Zweckverwirklichung von Stiftungen idR durch die aus der Vermögensausstattung erwirtschafteten Erträge finanziert wird, konnten nach bisheriger Rechtslage Zuwendungen zur Vermögensausstattung nicht als Betriebs- oder Sonderausgabe steuerlich geltend gemacht werden.³²⁾

Durch § 4b und § 18 Abs 1 Z 8 EStG tritt für Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung von Stiftungen und Fonds mit 1. 1. 2016³³⁾ eine neben die bisherige Spendenbegünstigung tretende steuerliche Abzugsfähigkeit mit dem Ziel, Stiftungen und Fonds vermehrt zur Unterstützung gemeinnütziger Zwecke heranzuziehen.³⁴⁾ Zuwendungen zur unmittelbaren Zweckverwirklichung der Stiftung fallen hingegen weiterhin unter das Regime des § 4a EStG. Österreich folgt damit dem Vorbild Deutschlands, wo Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke „in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung“³⁵⁾ ebenfalls unter bestimmten Voraussetzungen abgezogen werden können (§ 10b Abs 1a dEStG).³⁶⁾

Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen sind die im GG 2015 definierten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit³⁷⁾ sowie der für bestimmte Fälle der Nichtbefolgung vorgesehene Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Höhe von 30 % der zugewendeten abzugsfähigen Beträge oder des abzugsfähigen gemeinen Werts der zugewendeten Wirtschaftsgüter („Nachversteuerung“). Die zu erfüllenden Voraussetzungen betreffen einerseits in der Sphäre der empfangenden Stiftung selbst zu schaffende Rahmenbedingungen, andererseits vom Steuerpflichtigen zu berücksichtigende Höchstgrenzen.

3.2. Voraussetzungen in der Sphäre der empfangenden Stiftung samt Rechtsfolgen bei Nichteinhaltung

Zuwendungen (Stiftung, Zustiftung, Nachstiftung³⁸⁾) zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung an eine privatrechtliche Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse,³⁹⁾ welche die Voraussetzungen des §§ 34 ff BAO erfüllt und begünstigte

³¹⁾ § 124b Z 273 Satz 2 EStG idF GG 2015.

³²⁾ Vgl auch ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 15.

³³⁾ § 124b Z 274 EStG idF GG 2015.

³⁴⁾ So ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 15.

³⁵⁾ Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21. 3. 2013, dBGBl I 2013, 15, wurde ausdrücklich klargestellt, dass Spenden „in das verbrauchbare Vermögen“ einer Stiftung nicht auf dieser Grundlage abzugsfähig sind (§ 10b Abs 1a Satz 2 dEStG).

³⁶⁾ Vgl zB *Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG (248. Lfg, Okt 2011) § 10b Anm 101 ff.

³⁷⁾ An dieser Stelle sei angemerkt, dass Zuwendungen zur Vermögensausstattung iSd § 4b EStG dem System der vollautomatischen Berücksichtigung des § 18 Abs 8 EStG (idF GG 2015) unterliegen. Vgl dazu ausführlich *Zirngast/Renner*, SWK 2/2016, 65 (65 ff).

³⁸⁾ ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 15.

³⁹⁾ Ausweislich der Gesetzesmaterialien wird damit der Stiftungsbegriff des § 1 Abs 1 StiftEG übernommen; vgl ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 15.

Zwecke gemäß § 4a Abs 2 EStG verfolgt, können bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 Euro nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen steuerlich geltend gemacht werden (§ 4b Abs 1 EStG):

- **Zeitnahe Mittelverwendung:** 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, zB zur Vorsorge für Zwecke künftiger Investitionen im Vermögensstamm (Z 1). Sieht die Rechtsgrundlage eine entsprechende zeitnahe Mittelverwendung vor, werden die Erträge faktisch aber nicht innerhalb des genannten Zeitraums entsprechend verwendet, liegt uE zunächst ein (bloßer) Verstoß gegen die Rechtsgrundlage der Stiftung vor.⁴⁰⁾ Steuerliche Konsequenzen treten gem § 4b Abs 2 Z 3 lit a EStG erst nach Ablauf von fünf Jahren (nicht: Kalenderjahren) nach dem Zeitpunkt der Zuwendung, und zwar nur für die empfangende Stiftung, zutage: Die Stiftung hat den 30%igen Zuschlag zur Körperschaftsteuer zu entrichten, der Zuwendende ist mit keinen Rechtsfolgen konfrontiert.
- **Mindestwidmungsdauer:** Eine Verwendung der zugewendeten Vermögenswerte selbst für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke ist frühestens nach Ablauf des der Zuwendung zweitfolgenden Kalenderjahres zulässig (Z 2). Die gem § 4b EStG zugewendeten Vermögenswerte müssen dem Vermögensstamm daher für mindestens zwei Kalenderjahre gewidmet sein. Werden die zugewendeten Vermögenswerte entgegen dieser Bestimmung verwendet, so hat die empfangende Stiftung wiederum den 30%igen Zuschlag zur Körperschaftsteuer zu entrichten (§ 4b Abs 2 Z 2 EStG). Die Abzugsfähigkeit beim Zuwendenden bleibt auch hier unberührt.
- **Listeneintragung:** Zum Zeitpunkt der Zuwendung muss (grundsätzlich) die Anerkennung als begünstigte Einrichtung aus der Liste gem § 4a Abs 7 Z 1 EStG hervorgehen (Z 3). 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 der Liste iSd § 4a Abs 7 Z 1 EStG als nicht mehr begünstigt ausgewiesen, so kommt es auch hier wiederum nur für die Stiftung zu steuerlichen Konsequenzen (Zuschlag zur Körperschaftsteuer gem § 4b Abs 2 Z 3 lit b EStG).

Erfolgt die Zuwendung zu einem Zeitpunkt, zu dem die Stiftung oder deren Vorgängerorganisation nicht bereits seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs 2 EStG gedient hat (und ist somit die Eintragung in die Liste begünstigter Empfängerorganisationen iSd § 4a Abs 7 Z 1 EStG gem § 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 Jahren⁴¹⁾ ab ihrer Errichtung vorliegen (Z 4). Werden die Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste jedoch schlussendlich nicht zeitgerecht erfüllt, kommt ein differenziertes, uE verwaltungsaufwendiges Rechtsfolgensystem zur Anwendung:

- Die Stiftung hat den *Zuschlag zur Körperschaftsteuer* iHv 30 % zu entrichten (§ 4b Abs 2 Z 1 EStG).

⁴⁰⁾ Mangels Übereinstimmung von Rechtsgrundlage und tatsächlicher Geschäftsführung wird die Stiftung allerdings nicht als abgabenrechtlich begünstigt iSd §§ 34 ff BAO anzusehen sein.

⁴¹⁾ Gemeint wohl: *spätestens* nach Ablauf von drei Jahren.

- Ist dieser Betrag bei der Stiftung *nicht einbringlich*, kommt es beim Zuwendenden kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung zu einer *rückwirkenden Korrektur* der Veranlagung. § 4b Abs 3 EStG sieht für diesen Fall nämlich vor, dass die Nichtaufnahme in die in § 4a Abs 7 Z 1 EStG genannte Liste für den Zuwendenden als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO gilt. Da der Anwendungsbereich des damit rückwirkend nicht zur Anwendung gelangenden § 4b Abs 1 Z 4 EStG ursprünglich ja erst eröffnet wurde, weil die Listeneintragung zum Zeitpunkt der Zuwendung mangels Erfüllung der Dreijahresfrist des § 4a Abs 8 Z 1 lit b EStG eben gerade nicht gegeben war und somit auch § 4b Abs 1 Z 3 EStG die Abzugsfähigkeit der Zuwendung nicht „retten“ kann, besteht keine Rechtsgrundlage für die Abzugsfähigkeit mehr.
- UE gilt darüber hinaus auch für den Fall der zeitgerechten, iSd § 4b Abs 1 Z 4 EStG nachträglichen Erfüllung der Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste die zumindest fünfjährige Eintragungsdauer des § 4b Abs 2 Z 3 lit b EStG. Wird die empfangende Stiftung daher zwar innerhalb der Dreijahresfrist des § 4b Abs 1 Z 4 EStG in die Liste aufgenommen, innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Zuwendung aber als nicht mehr begünstigt ausgewiesen, so kommt für die Stiftung der 30%ige Zuschlag zur Körperschaftsteuer zu Anwendung. Eine allfällige Uneinbringlichkeit dieses Betrags führt diesfalls allerdings zu keinem rückwirkenden Ereignis iSd § 295a BAO für den Zuwendenden. Die dreijährige Karenz der § 4b Abs 1 Z 4 iVm Abs 2 Z 1 EStG wurde in dieser Konstellation ja erfüllt.

Der wiederholt erwähnte *Zuschlag* wird in den Gesetzesmaterialien als pauschale „*Nachversteuerung*“ des durch die Zuwendung zur Vermögensausstattung beim Stifter erzielten Steuervorteils bezeichnet.⁴²⁾ Angemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass jener Zuschlag zur Körperschaftsteuer, der in Fällen, in denen ein übermittlungspflichtiger Empfänger, der auf der Liste gemäß § 4a Abs 7 Z 1 EStG nicht aufscheint, seinen Übermittlungsverpflichtungen in Bezug auf alle Personen, die Beiträge oder Zuwendungen an ihn geleistet haben, nicht nachkommt, verhängt wird, gemäß dem mit dem StRefG 2015/2016 eingeführten § 18 Abs 8 Z 4 lit b EStG lediglich 20 % der zugewendeten Beträge beträgt; seine Verhängung liegt überdies im Ermessen der Abgabenbehörde.

Der Zuschlag (iSd § 4b Abs 2 EStG) ist im KStG selbst, etwa in dessen § 22,⁴³⁾ nicht angeführt. Dadurch tritt der Zustand ein, dass ausschließlich körperschaftsteuerliche Folgen nicht im KStG, sondern im EStG geregelt werden – eine Regelungstechnik, die, wenn nicht überhaupt rechtlich fragwürdig, so doch in höchstem Maße unsystematisch ist. Zumindest aus Übersichtlichkeitsgründen böte sich daher an, die iZm Spendenbegünstigungen entstehenden Zuschläge zur Körperschaftsteuer (auch) im KStG selbst zu regeln.

3.3. 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 Euro begrenzt. Innerhalb dieses Fünfjahreszeitraums

⁴²⁾ Vgl ErlRV 889 BlgNR 25. GP, 16 f.

⁴³⁾ Vgl dort etwa Abs 3 zum Zuschlag infolge Nichtbenennung von Empfängern geleisteter Beträge (vgl dazu BFG 27. 10. 2015, RV/5100234/2015; dazu *Lachmayer/Renner*, Nichtbenennung der Empfänger von Aufwendungen: Zuschlag zur Körperschaftsteuer trotz Nichtgeltendmachung als Betriebsausgabe, RdW 2016 [in Druck]).

kann diese Höchstgrenze grundsätzlich beliebig ausgeschöpft werden. Zu beachten ist jedoch, dass in jedem Wirtschaftsjahr Zuwendungen nur insoweit abgezogen werden können, als sie auch tatsächlich erfolgt sind.

- Als *Betriebsausgaben* sind Zuwendungen insoweit abzugsfähig, als sie im Wirtschaftsjahr 10 % des Gewinns vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen.⁴⁴⁾ Soweit eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe aufgrund dieser Beschränkung nicht in Betracht kommt, kann die Zuwendung gemäß § 18 Abs 1 Z 8 als Sonderausgabe berücksichtigt werden.
- 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 Euro und im Kalenderjahr der jeweiligen Zuwendung 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen.



Auf den Punkt gebracht

Durch das GG 2015 erfolgte ab 1. 1. 2016 einerseits eine erhebliche Erweiterung der Abzugsfähigkeit von Spenden, etwa in Bezug auf Aktivitäten im Kultur- oder Forschungsbereich. Andererseits sind nunmehr gemäß § 4b EStG auch Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung von Stiftungen unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähige Betriebsausgaben. Obwohl zu erwarten ist, dass sich dadurch einerseits eine vermehrte Förderung von Kunst/Kultur und Forschung ergeben wird und andererseits gemeinnützige Stiftungen längst fällige attraktivere Rahmenbedingungen erfahren, weisen die neuen Bestimmungen auch einige Unzulänglichkeiten auf. So ist durch die Verknüpfung mit dem TDBG 2012 nur solche Kunst/Kultur förderungswürdig, die bereits Förderungen der öffentlichen Hand erhält. Überdies ist es fraglich, ob der Inhalt der Transparenzdatenbank überhaupt alle relevanten Förderungen abbildet. Begünstigte Forschungstätigkeit kann nunmehr einer zusätzlichen sachverständigen Prüfung unterzogen werden (zur Evaluierung zum 31. 12. 2015 bestehender einschlägiger Spendenbegünstigungen ist dies sogar ein „Muss“). Die Kontrolle der widmungsgemäßen Mittelverwendung begünstigt vermögensausgestatteter Stiftungen wird einem genauen Überprüfungsverfahren unterzogen, das auch mit einem zu verhängenden Zuschlag zur Körperschaftsteuer zu einer Art Nachversteuerung führen kann.

⁴⁴⁾ Vgl. ebenso § 4a Satz 1 EStG; dazu Renner in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 4a Tz 13 ff.

Abzugsfähigkeit von Verpflegungsaufwendungen

Aufwendungen für die Verpflegung sind grundsätzlich nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung. Der Abzug solcher Aufwendungen als Werbungskosten stellt die Ausnahme dar und kann jedenfalls nur insoweit erfolgen, als der Mehraufwand unvermeidbar ist. Die Staffelung der Tagesgebühren nach Gebührenstufen bei Auslandsreisen ist Ausfluss der dienst- und besoldungsrechtlichen Stellung. Für einen Vergleich der Auslandstagesätze mit dem Inlandstagesatz bietet sich daher allenfalls die niedrigste Gehaltsstufe an (VwGH 1. 9. 2015, [2012/15/0119](#)).

SWK-JAHRESABO

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



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App

(91. Jahrgang 2016, Heft 1-36)

EUR 320,-

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 Abpreisen 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