

Christoph Marchgraber<sup>\*</sup>)

# Steuerliche Forschungsförderung im Lichte des Unionsrechts

**Abstract:** Die Bestimmungen des § 4a Z 1 EStG stellen einen bedeutenden Teil der steuerlichen Begünstigungen von Forschung und Lehre dar. Die Ausgestaltung dieser Bestimmung veranlasste die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich einzuleiten. Vor diesem Hintergrund kommt zum einen der Frage der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und zum anderen der (unionsrechtskonformen) Interpretation der österreichischen Regelung besondere Bedeutung zu.

**Deskriptoren:** Forschungsförderung; Spenden; Begünstigung; Interpretation; Vertragsverletzungsverfahren; Dienstleistungsfreiheit; Kapitalverkehrsfreiheit; Persche.

AEUV: Art 56, 57, 63, 179; EStG 1988: §§ 4, 4a, 18, 20, 98; KStG: § 1; UG 2002: § 6.

- I. Problemstellung
- II. Die Zuwendungsbegünstigung für Forschungsförderungen im österreichischen Einkommensteuerrecht
  1. Systematische Neugliederung der Spendenabzugsbegünstigung mit dem StRefG 2009
  2. Einschränkungen der Zuwendungsbegünstigung für Forschungsförderung
    - A. Bundes- oder landesgesetzlich eingerichtete Fonds und die Österreichische Akademie der Wissenschaften (lit b–c)
    - B. Universitäten (lit a)
    - C. Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind (lit d)
    - D. Juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind (lit e)
- III. Auswirkungen des Unionsrechts
  1. Die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten
    - A. Dienstleistungsfreiheit
    - B. Kapitalverkehrsfreiheit
  2. Vergleichbarkeitsprüfung
  3. Rechtfertigungsgründe
  4. Unionsrechtskonforme Interpretation
    - A. Bundes- oder landesgesetzlich eingerichtete Fonds und die Österreichische Akademie der Wissenschaften (lit b–c)
    - B. Universitäten (lit a)

- C. Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind (lit d)
- D. Juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind (lit e)

## IV. Fazit

## I. Problemstellung

Mit einer Pressemitteilung vom 19. März 2009 äußerte die *Europäische Kommission* öffentlich unionsrechtliche<sup>1)</sup> Bedenken an der österreichischen Regelung über die Zuwendungsbegünstigung gem § 4a Z 1 EStG.<sup>2)</sup> Zum einen bemängelt die Kommission, dass manche Zuwendungen nur unter der Voraussetzung begünstigt sind, dass sie an inländische Institutionen in den Berei-

<sup>1)</sup> Zum 1. Dezember 2009, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Vertrags von Lissabon, hat die Europäische Union Rechtspersönlichkeit erlangt und die zuvor der Europäischen Gemeinschaft eingeräumten Zuständigkeiten übernommen. Das Gemeinschaftsrecht ist daher zum Unionsrecht geworden. In der nachfolgenden Darstellung wird aus Vereinfachungsgründen nur mehr die Terminologie des Vertrags von Lissabon verwendet.

<sup>2)</sup> Vgl *Europäische Kommission*, Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Österreich auf, die diskriminierende Besteuerung von Zuwendungen in den Bereichen Wissenschaft und Forschung zu beenden, Pressemitteilung Nr IP/09/428 vom 19.3.2009; unionsrechtliche Bedenken äußerte auch schon *Lenneis* (vgl *Jakom/Lenneis*, EStG (2008) § 4 Zt 313).

<sup>\*</sup>) Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M., Mag. Veronika Daurer, MMag. Thomas Ecker und MMag. Sabine Heidenbauer, LL.M. für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

chen Wissenschaft und Forschung geleistet werden. Zum anderen sieht sie es auch kritisch, dass andere Arten von Zuwendungen nur dann abzugsfähig sind, wenn die Zuwendungsempfänger sich mit für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft maßgeblichen Inhalten befassen. Die Kommission sieht dadurch den freien Dienstleistungs- und Kapitalverkehr verletzt. In einer weiteren Pressemitteilung vom 29. Oktober 2009 veröffentlichte die *Europäische Kommission* ihren Beschluss zur Klageerhebung beim EuGH.<sup>3)</sup> Die österreichische Stellungnahme<sup>4)</sup> reichte offenbar nicht aus, sämtliche Bedenken der Kommission gegen die angesprochene Regelung zu zerstreuen.

## II. Die Zuwendungsbegünstigung für Forschungsförderungen im österreichischen Einkommensteuerrecht

### 1. Systematische Neugliederung der Spendenabzugsbegünstigung mit dem StRefG 2009

Der Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs 4 EStG umfasst grundsätzlich keine Spenden, da diese als freiwillige Zuwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG dem nicht-abzugsfähigen Bereich zugeordnet sind.<sup>5)</sup> Eine Abzugsfähigkeit ist nur dann gegeben, wenn die Zuwendungen betrieblich veranlasst sind.<sup>6)</sup> Mit der Einführung des § 4 Abs 4 Z 5 und 6 EStG 1988 wurde die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben auf bestimmte Arten von nicht betrieblich veranlassten Spenden erweitert.<sup>7)</sup> Das Steuerreformgesetz 2009<sup>8)</sup> fasst nun die den Spendenabzug betreffenden Regelungen aus systematischen Gründen in einem neuen § 4a EStG zusammen. Die Z 1 und 2 des neuen § 4a wurden dabei inhaltsgleich aus den alten Regelungen des § 4 Abs 4 Z 5 und 6 übernommen.<sup>9)</sup> Gem § 4a Z 1 EStG idF StRefG 2009 gelten nunmehr als Betriebsausgaben auch:

„[...] Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Durchführung von

– *Forschungsaufgaben oder*  
 – *der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem Universitätsgesetz 2002 entsprechen, sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen an folgende Einrichtungen:*

- a) *Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen;*
- b) *durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind;*
- c) *die Österreichische Akademie der Wissenschaften;*
- d) *juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind;*
- e) *juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Weitere Voraussetzung ist, dass an diesen juristischen Personen entweder eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34ff der Bundesabgabenordnung ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt.*

Die Voraussetzungen der lit. d und e sind von der jeweiligen Einrichtung durch einen unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs erteilten Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 nachzuweisen. Sämtliche Einrichtungen, für die ein solcher Bescheid ausgestellt wurde, sind zumindest einmal jährlich in elektronisch geeigneter Form auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen. Der gemeine Wert der Zuwendungen ist insoweit abzugsfähig, als er zusammen mit dem gemeinen Wert von Zuwendungen im Sinne der Z 2 insgesamt 10% des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigt. Der Restbuchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe und der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Stille Reserven, die nach § 12 auf das zugewendete Wirtschaftsgut übertragen wurden, sind nachzuersteuern. Soweit der gemeine Wert die angeführte Höchstgrenze übersteigt, kann er nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 Z 7 als Sonderausgabe abgesetzt werden. [...]“

Im Gegensatz zu den durch das StRefG 2009 neu eingeführten Z 3 und 4 des § 4a EStG<sup>10)</sup> beschränkt sich

<sup>3)</sup> Vgl *Europäische Kommission*, Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Österreich beim Europäischen Gerichtshof wegen diskriminierender Besteuerung im Bereich Wissenschaft und Forschung, Pressemitteilung Nr IP/09/1637 vom 29.10.2009. Das Verfahren ist unter dem Aktenzeichen = -10/15 beim EuGH anhängig.

<sup>4)</sup> Vgl dazu *Kommenda*, EU beanstandet Forschungsförderung, Die Presse vom 3.5.2009.

<sup>5)</sup> Vgl *Wiesner*, Die schwierige Abgrenzung betrieblicher und außerbetrieblicher Zahlungen, SWK 1991, A I 139 (A I 151 f); EStR 2000 Rz 1642.

<sup>6)</sup> Vgl *Jakom/Baldauf*, EStG<sup>2</sup> (2009) § 20 Tz 82; *Doralt/Kofler*, Einkommensteuergesetz<sup>11</sup> (2007) § 20 Tz 108; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG<sup>8</sup> (2008) § 20 Rz 69; *VwGH* 11.5.1979, 0237/77; EStR 2000, Rz 1084 und 1088.

<sup>7)</sup> Vgl *Stoll*, Forschungszuwendungen als steuerliche Abzugsposten (1978) 37. Für den privaten Bereich ist der Spendenabzug in § 18 Abs 1 Z 7 EStG geregelt.

<sup>8)</sup> BGBl I 2009/26.

<sup>9)</sup> ErläutRV 54 BlgNR 24. GP, 9.

<sup>10)</sup> Diese neuen Regelungen erlauben nun auch den Abzug von Spenden für mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO, Förderungen der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung in Entwicklungsländern und Hilfestellungen in nationalen und internationalen Katastrophenfällen. Vgl *Gierlinger/Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009, 93

die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen zur Forschungsförderung scheinbar auf Zuwendungen an innerstaatliche Einrichtungen und an Einrichtungen, die im Hinblick auf die Förderung der österreichischen Wissenschaft oder Wirtschaft tätig sind. Die durch das StRefG 2009 neu eingeführten Zuwendungsbegünstigungen des § 4a Z 3 und 4 EStG sind auch für Einrichtungen anderer Mitgliedstaaten der EU oder eines Staates des EWR zugänglich. Auf eine Änderung der bereits wesentlich länger bestehenden Regelungen zur Forschungsförderung hat der Gesetzgeber verzichtet.

## 2. Einschränkungen der Zuwendungsbegünstigung für Forschungsförderungen

### A. Bundes- oder landesgesetzlich eingerichtete Fonds und die Österreichische Akademie der Wissenschaften (lit b–c)

Der Spendenabzug für Forschungsförderungen wird durch § 4a Z 1 lit a–e EStG auf bestimmte Forschungseinrichtungen eingeschränkt. In § 4a Z 1 lit b–c EStG wird explizit auf durch Bundes- oder Landesgesetz eingerichtete Fonds und die Österreichische Akademie der Wissenschaften abgestellt. Es bleibt kaum Raum für eine weitere Interpretation.<sup>11)</sup> Wie weit jedoch die Einschränkungen der § 4a Z 1 lit a und lit d–e EStG gehen, lässt sich nicht pauschal beantworten.

### B. Universitäten (lit a)

Zum Spendenabzug zugelassen sind Zuwendungen an Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste (lit a).<sup>12)</sup> Hier stellt sich die Frage,

(96 ff); Heiss, Spendenabsetzbarkeit durch das Steuerreformgesetz 2009, RFG 2009, 77 (77 ff); Lindinger/Oberleitner, StRefG 2009 – Abzugsfähigkeit von Spenden für mildtätige Zwecke, Entwicklungszusammenarbeit und Katastrophenhilfe, taxlex 2009, 93 (93 ff).

<sup>11)</sup> Vgl Lang, Einkommensteuerrecht und Gemeinschaftsrecht, SWK 2009, 461 (462).

<sup>12)</sup> Zwischen Universitäten, Kunsthochschulen und der Akademie der bildenden Künste in Wien besteht in der österreichischen Rechtsordnung kein Unterschied mehr. Aufgrund historischer Entwicklungen besteht hier eine Redundanz im Gesetz. Kunsthochschulen sind seit dem Kunsthochschul-Organisationsgesetz 1970 (BGBl 1970/54) anderen Hochschulen gleichgestellt. Die Akademie der bildenden Künste in Wien wurde mit dem Bundesgesetz zur Organisation der Universitäten der Künste (BGBl 1998/130 – außer Kraft getreten am 31.12.2003), unter Beibehaltung ihres Namens, zu einer Universität. Seit der Einführung des Universitätsgesetzes 2002 (UG 2002) (BGBl 2002/120) sind die Regelungen für Universitäten (und damit auch für Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste in Wien) in einem einheitlichen Gesetz zusammengefasst. Auch wenn § 4a Z 1 lit a EStG keinen Bezug auf das UG 2002 nimmt, können die aufgezählten Einrichtungen wohl dennoch allesamt als Universitäten bezeichnet werden. Für Zwecke des § 4a Z 1 lit a EStG erfolgt daher in weiterer Folge keine Differenzierung mehr zwischen den einzelnen Einrichtungen.

ob darunter auch ausländische Universitäten fallen oder ob die Begünstigung nur für Zuwendungen an inländische Universitäten gewährt wird. Lang vertritt die Auffassung, die Regelung des § 4a Z 1 lit a EStG könnte dahingehend ausgelegt werden, dass sie nicht auf Zuwendungen an österreichische Universitäten beschränkt ist. Die Begünstigung würde demnach auch für solche Zuwendungen offen stehen, die an vergleichbare ausländische Universitäten geleistet werden.<sup>13)</sup> Lang begründet diese Ansicht damit, dass § 4a Z 1 lit a EStG die Begünstigung nicht ausdrücklich auf Zuwendungen an österreichische Universitäten iSd § 6 UG 2002 beschränkt.

Eine Einschränkung auf inländische Universitäten fand sich aber in den Vorgängerregelungen des § 4a Z 1 lit a EStG. Schon zum Zeitpunkt der erstmaligen Einführung dieser Spendenbegünstigung mit § 4 Abs 4 Z 6 EStG 1953 idF BGBl 1958/147<sup>14)</sup> war für Zuwendungen an wissenschaftliche Hochschulen und Fakultäten ein Verweis auf die §§ 6 und 7 des Hochschul-Organisationsgesetzes,<sup>15)</sup> und für Zuwendungen an die Akademie der bildenden Künste ein Verweis auf § 1 Abs 1 des Akademie-Organisationsgesetzes<sup>16)</sup> im Gesetz verankert. Die verwiesenen Gesetzesstellen enthielten eine Aufzählung der bestehenden österreichischen Hochschulen und Fakultäten und beschränkten die Zuwendungen damit auf österreichische Universitäten. Durch die Einkommensteuergesetz-Novelle 1970<sup>17)</sup> wurde diese statische zu einer dynamischen Verweisung. Die geänderte Bestimmung verwies nunmehr pauschal auf das Hochschul-Organisationsgesetz,<sup>18)</sup> das Akademie-Organisationsgesetz,<sup>19)</sup> das Gesetz zur Gründung der Hochschule für Bildungswissenschaft in Klagenfurt<sup>20)</sup> und das Kunsthochschul-Organisationsgesetz,<sup>21)</sup> in deren jeweils geltenden Fassung. Erst durch das Abgabenänderungsgesetz 1980<sup>22)</sup> wurden die Verweise auf die hochschulrechtlichen Regelungen im Gesetz vollständig beseitigt. Ob der Gesetzgeber dadurch auch die Einschränkung der begünstigten Zuwendungen auf österreichische Universitäten beseitigen wollte, lässt sich nicht erweisen: Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist diesbezüglich nichts zu entnehmen.<sup>23)</sup> Der Wortlaut der Regelung lässt seitdem jedenfalls auch eine Auslegung zu, wonach Zuwendungen an ausländische Universitäten ebenfalls erfasst sind.

Vgl dazu auch Baldauf, Die Spendenbegünstigung im EStG, in Achatz (Hg), Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen III (2002) 121 (145 ff).

<sup>13)</sup> Lang, SWK 2009, 462.

<sup>14)</sup> BGBl 1958/147.

<sup>15)</sup> BGBl 1955/154.

<sup>16)</sup> BGBl 1955/237.

<sup>17)</sup> BGBl 1970/370.

<sup>18)</sup> BGBl 1955/154.

<sup>19)</sup> BGBl 1955/237.

<sup>20)</sup> BGBl 1970/48.

<sup>21)</sup> BGBl 1970/54.

<sup>22)</sup> BGBl 1980/563.

<sup>23)</sup> ErläutRV 457 BlgNR 15. GP, 19 f.

*C. Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind (lit d)*

Die Zuwendungsbegünstigung des § 4a Z 1 EStG gilt auch für Zuwendungen an juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften. Für die Anforderung, dass derartige Einrichtungen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sein müssen, wird auf die Ausführungen zu § 4a Z 1 lit e EStG verwiesen.<sup>24)</sup> Die Regelung des § 4a Z 1 lit d EStG begünstigt nur Zuwendungen an juristisch unselbständige Einrichtungen von *Gebietskörperschaften*. Fraglich ist, ob der Begriff „Gebietskörperschaften“ nur inländische Gebietskörperschaften meint oder ob auch ausländische Gebietskörperschaften davon umfasst sind.

Zu den Gebietskörperschaften zählen der Bund, die Bundesländer, die Gemeinden und die Gemeindeverbände. Charakteristisches Merkmal dieser Körperschaften ist, dass jedermann, der sich in deren Gebiet aufhält, ihrer Herrschaft unterworfen ist.<sup>25)</sup> Gebietskörperschaften zählen zu den Körperschaften öffentlichen Rechts.<sup>26)</sup> Dem österreichischen Steuerrecht ist für den Begriff der Körperschaft öffentlichen Rechts keine Definition zu entnehmen.<sup>27)</sup> Mangels gesetzlicher Definition ist der Inhalt dieses Begriffs – also auch der Begriff der Gebietskörperschaft – im Auslegungsweg zu erschließen.<sup>28)</sup> Die hier relevante Frage ist, ob dieser Begriff sich ausschließlich auf inländische Gebietskörperschaften bezieht oder ob auch ausländische Gebietskörperschaften darunter zu subsumieren sind.

Der Gesetzgeber differenziert an diversen Stellen des österreichischen Steuerrechts zwischen inländischen und ausländischen Körperschaften öffentlichen Rechts: Beispielsweise umfasst § 1 Abs 3 Z 2 KStG nur inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts, nicht hingegen vergleichbare ausländische Körperschaften des öffentlichen Rechts.<sup>29)</sup> In § 98 Abs 1 Z 4 TS 2 EStG findet sich der Begriff der inländischen öffentlichen Kassen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH fallen darunter nur Kassen inländischer Gebietskörperschaften.<sup>30)</sup> Eine derartige Einschränkung auf österreichi-

<sup>24)</sup> Vgl II.2.D. in diesem Beitrag.

<sup>25)</sup> *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>3</sup> (1996) 321.

<sup>26)</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts (1995) 18 f.

<sup>27)</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts, 15; *Prillinger*, Die Abkommensberechtigung von Körperschaften öffentlichen Rechts, SWI 2008, 246 (246 f) mwN.

<sup>28)</sup> *Koja*, Der Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts, ZfV 1984, 489 (491). Vgl auch *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer* (Hg), KStG (2009) § 1 Rz 43 ff mwN.

<sup>29)</sup> Vgl *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer* (Hg), KStG (2009) § 1 Rz 69.

<sup>30)</sup> Vgl *Doralt/Ludwig*, EStG<sup>9</sup> (2005) § 98 Rz 68; *Jakoml/Marschner*, EStG<sup>2</sup> (2009) § 98 Rz 84; VwGH 20.9.1983, 83/14/0002, 0010f; VwGH 19.3.1997, 94/13/0220.

sche Gebietskörperschaften durch das Wort „inländische“ findet sich in § 4a Z 1 lit d EStG jedoch nicht. Dies spricht mE dafür, dass der Begriff der Gebietskörperschaft in § 4a Z 1 lit d EStG nicht ausschließlich österreichische Gebietskörperschaften erfasst. Analog zu § 4a Z 1 lit a EStG lässt auch hier der Wortlaut eine Auslegung zu, wonach auch Zuwendungen an ausländische Gebietskörperschaften begünstigt sind.

*D. Juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind (lit e)*

Der Spendenabzug wird auch für Zuwendungen an Forschungseinrichtungen, die sich mit Forschungs- oder Lehraufgaben<sup>31)</sup> für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befassen, zugelassen (lit e). Weder das Gesetz selbst noch die Einkommensteuerrichtlinien oder einschlägige Literatur<sup>32)</sup> enthalten Hinweise, was mit der Formulierung „die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind“<sup>33)</sup> gemeint ist.

Die gesetzliche Formulierung eröffnet einen breiten Interpretationsspielraum. Es lassen sich mE drei Normhypothesen aufstellen: Nach der ersten Normhypothese ist kein Inlandsbezug gefordert.<sup>34)</sup> Als begünstigte Zuwendungsempfänger kämen daher auch ausländische Einrichtungen in Betracht. Die jeweiligen Forschungs- und Lehraufgaben müssen auf einer wissenschaftlichen oder wirtschaftlichen Grundlage basieren.<sup>35)</sup> Die Regelung stellt zwar auf die *österreichische* Wissenschaft oder Wirtschaft ab. Damit ist aber nicht gesagt, dass sich die für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft maßgebenden Forschungs- und Lehraufgaben von denen unterscheiden, die für die Wissenschaft oder Wirtschaft generell relevant sind.

Die zweite Normhypothese geht davon aus, dass sich die österreichische von der ausländischen Wissenschaft oder Wirtschaft über den Sitz der jeweiligen For-

<sup>31)</sup> Zum Begriff der Forschungs- und Lehraufgaben: *Werndl*, Die steuerbegünstigten Zuwendungen an Wissenschaft und Forschung, SWK 1988, A I 101 (101 ff).

<sup>32)</sup> Vgl zu dieser Frage *Baldauf in Achatz* (Hg), Non-Profit-Organisationen III, 158 f; *Werndl*, Tatbestandliche Voraussetzungen für Forschungszuwendungen iSd § 4 Abs 4 Z 5 lit d EStG 1972, ÖStZ 1983, 234 (236 ff); *Werndl*, SWK 1988, A I 102.

<sup>33)</sup> Hervorhebungen nicht im Original.

<sup>34)</sup> Beispielsweise findet sich in der Liste der begünstigten Spendenempfänger des Bundesministeriums für Finanzen mit dem INSTITUT CANARIUM eine Gesellschaft zur interdisziplinären Erforschung der Kanarischen Inseln und der Mittelmeerkulturen. Welche Bedeutung eine derartige Forschung für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft hat, ist mE fraglich. Vgl dazu auch *Baldauf in Achatz* (Hg), Non-Profit-Organisationen III, 158 f.

<sup>35)</sup> Vgl dazu *Werndl*, SWK 1988, A I 102; *ders.*, ÖStZ 1983, 237.

schungseinrichtung abgrenzt. Dieser Normhypothese zufolge wären nur solche Forschungs- oder Lehreinrichtungen begünstigt, die in Österreich ansässig sind. Ausländischen Einrichtungen bliebe die Zuwendungsbegünstigung daher versagt.

Die dritte Normhypothese basiert darauf, den Inlandsbezug nicht auf die Ansässigkeit der Einrichtung, sondern auf das Wissenschafts- oder Wirtschaftsgebiet zu stützen. Die Formulierung „für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft“ könnte auch so gedeutet werden, dass ein Inlandsbezug über das Wissenschafts- oder Wirtschaftsgebiet hergestellt wird. Begünstigt wären dann nur solche Einrichtungen, die sich mit Forschungs- oder Lehraufgaben befassen, die einen für die Wissenschaft oder Wirtschaft maßgeblichen Bezug zu Österreich aufweisen.

Ursprünglich waren nur österreichische Hochschulen und Fakultäten, bundesgesetzlich eingerichtete Fonds und die Österreichische Akademie der Wissenschaften als begünstigte Spendenempfänger vorgesehen.<sup>36)</sup> Diese Liste der begünstigten Spendenempfänger wurde mit der Einkommensteuernovelle 1974 auch auf Museen von Gebietskörperschaften ausgedehnt.<sup>37)</sup> Durch das Abgabenänderungsgesetz 1980 (AbgÄG 1980) wurde diese Liste erneut erweitert.<sup>38)</sup> Die Regelung des § 4 Abs 4 Z 5 EStG 1972 idF AbgÄG 1980 enthielt nach dieser Änderung nun folgende Wortfolge: „Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an [...] juristische Personen, die im wesentlichen mit der Durchführung von für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft **maßgeblichen** Forschungs- oder Lehraufgaben und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befaßt sind [...]“.<sup>39)</sup> Mit Einführung des EStG 1988 wurde die Regelung erneut geändert.<sup>40)</sup> Der neue Wortlaut findet sich nun auch in der heutigen Fassung des § 4a Z 1 EStG wieder. Es stellt sich die Frage, ob der derzeitige Wortlaut der Regelung die gleiche Tragweite wie die Wortfolge der Vorgängerregelung hat. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage enthalten keine Hinweise, dass der Wegfall des Wortes „maßgeblich“ eine inhaltliche Änderung des § 4 Abs 4 Z 5 EStG bewirken sollte. Die Intention des Gesetzgebers war lediglich die nähere Bestimmung des Begriffes der Lehraufgaben.<sup>41)</sup> Eine historische Betrachtung spricht also weder für noch gegen die verschiedenen Normhypothesen.

Zu hinterfragen ist auch der Sinn und Zweck der Norm. Der Gesetzgeber erweiterte den begünstigten Empfängerkreis „im Interesse der Förderung der öster-

reichischen Forschung.“<sup>42)</sup> Die Erläuterungen geben jedoch keinen Aufschluss, nach welchen Kriterien der Gesetzgeber hier differenzieren wollte. Ein Argument für die erste Normhypothese wäre, dass die österreichische Forschung auch europäische und internationale Forschungsvorhaben umfasst.<sup>43)</sup> *Werndl* vertritt dazu die Auffassung, dass „eine Formulierung, die auf die ‚Maßgeblichkeit‘ einer Wissenschaft und hier wiederum auf die Maßgeblichkeit der österreichischen Wissenschaft abstellt, nur dahingehend ausgelegt werden [kann], daß sich die Prüfung des BMfWuF auf die Einhaltung und Beachtung jener Kriterien zu beschränken hat, die wissenschaftliches Arbeiten schlechthin kennzeichnen.“<sup>44)</sup> Dem folgend kommt *Baldauf* zu dem Schluss, dass durch die Formulierung „für die österreichische Wissenschaft“ nicht alle Forschungsvorhaben unmittelbar von einem Inlandsbezug getragen sein müssen. Es wäre auch ausreichend, wenn dem Forschungsvorhaben für den Ruf der heimischen Wissenschaft und Forschung ein besonderer Stellenwert zukommt.<sup>45)</sup> Dies lässt sich wohl bei Forschungs- und Lehraufgaben niemals von vornherein ausschließen. Gleiches lässt sich mE auch für den Bereich der österreichischen Wirtschaft argumentieren.<sup>46)</sup> Es lassen sich wohl kaum Gebiete finden, die für die österreichische Wirtschaft überhaupt nicht von Bedeutung sein können. Bestimmten Wirtschaftsgebieten kann nicht von vornherein die Maßgeblichkeit für Österreich abgesprochen werden. Beispielsweise hält die Tatsache, dass Österreich ein Binnenland ist, österreichische Unternehmer nicht davon ab, auf dem Gebiet der Hochseeschifffahrt tätig zu werden.<sup>47)</sup> Forschungs- und Lehraufgaben können also selbst dann relevant für die österreichische Wirtschaft sein, wenn nur wenige Unter-

<sup>42)</sup> ErläutRV 457 BlgNr 15. GP, 19 f.

<sup>43)</sup> Vgl nur das Engagement österreichischer Organisationen im Europäischen Forschungsrahmenprogramm (derzeit existiert bereits das 7. Rahmenprogramm: *Beschluss Nr. 1982/2006/EG v 18.12.2006 über das Siebte Rahmenprogramm der Europäischen Gemeinschaft für Forschung, technologische Entwicklung und Demonstration [2007 bis 2013]*), ABl L 412 v 30.12.2006. Siehe dazu den Tätigkeitsbericht des Bereichs Europäische und Internationale Programme der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft FFG, 6. EU-Rahmenprogramm für Forschung, technologische Entwicklung und Demonstration (2007) (abrufbar unter <http://rp7.ffg.at/basisinformationen> [4.1.2010]).

<sup>44)</sup> *Werndl*, ÖStZ 1983, 237.

<sup>45)</sup> *Baldauf* in *Achatz* (Hg), Non-Profit-Organisationen III, 159. Die Auffassung von *Baldauf* unterscheidet sich aber insofern von jener von *Werndl* als er auf den Stellenwert des Forschungsvorhabens für die österreichische Wissenschaft und Forschung abstellt.

<sup>46)</sup> AA *Werndl*, ÖStZ 1983, 237 f; *Baldauf* in *Achatz* (Hg), Non-Profit-Organisationen III, 159.

<sup>47)</sup> Die zurzeit einzige Hochseereederei in Österreich ist die Österreichische Lloyd-Gruppe mit Sitz in Wien. Sie betreibt Handelsschiffe unter österreichischer Seeflagge, überwiegend zur Beförderung von trockenen Massengütern (<http://www.oelsm.com/> [4.1.2010]).

<sup>36)</sup> § 4 Abs 4 Z 5 EStG 1972 idF BGBl 1972/440.

<sup>37)</sup> BGBl 1974/469. Die Begünstigung für Museen findet sich jetzt allerdings nicht mehr in § 4a Z 1 EStG, sondern in der Z 2 lit b. Da hier nur die Bestimmung des § 4a Z 1 EStG behandelt wird, wird auf die Begünstigung für Museen in weiterer Folge nicht näher eingegangen.

<sup>38)</sup> BGBl 1980/563.

<sup>39)</sup> Hervorhebungen nicht im Original.

<sup>40)</sup> BGBl 1988/400.

<sup>41)</sup> ErläutRV 621 BlgNr 17. GP, 65.

nehmen davon profitieren oder die Forschungs- und Lehraufgaben nur potentiell für österreichische Unternehmen maßgebend sein können. Damit kommen aber Forschungs- und Lehraufgaben auf jedem Gebiet in Betracht.

Andere Argumente sprechen für die zweite Normhypothese. Eine andere Art der Forschungsförderung findet sich im österreichischen Einkommensteuerrecht in Form des Forschungsfreibetrags in § 4 Abs 4 Z 4, Z 4a und Z 4b EStG. Diese Regelungen wurden zuletzt durch das Budgetbegleitgesetz 2007 (BudBG 2007) geändert.<sup>48)</sup> In den Erläuterungen zum BudBG 2007 stellt der Gesetzgeber klar, dass der eigentliche Sinn und Zweck der steuerlichen Forschungsförderung darin liegt, die inländische Forschung zu fördern.<sup>49)</sup> Lediglich das Unionsrecht macht es erforderlich, die steuerliche Forschungsförderung auf den EU/EWR-Raum auszudehnen.<sup>50)</sup> Diese Erläuterungen sprechen mE klar dafür, dass der Gesetzgeber das Ziel der steuerlichen Forschungsförderung darin sieht, ausschließlich in Österreich ansässige Forschungseinrichtungen zu begünstigen. Diese Klarstellung des Gesetzgebers spricht für die Argumentation, dass der Gesetzgeber im Fall des § 4a Z 1 lit d–e EStG eine Einschränkung auf inländische Forschungseinrichtungen treffen wollte. Dem kann jedoch entgegengehalten werden, dass der Gesetzgeber auch anerkennt, dass das Unionsrecht eine Ausdehnung der Begünstigung auf den EU/EWR-Raum erfordert. Möglicherweise hat der Gesetzgeber die explizite Erweiterung der Tatbestände des § 4a Z 1 lit d–e EStG nicht für erforderlich gehalten, da diese Regelung von vornherein keinen schädlichen Inlandsbezug aufweist.

Legt man der Regelung die dritte Normhypothese zugrunde, wonach eine Differenzierung anhand des Wissenschafts- oder Wirtschaftsgebiets erfolgt, wäre sie mE schon im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot<sup>51)</sup> bedenklich. Zwar ist die Judikatur des VfGH nicht ganz eindeutig, ob die Anforderungen an die Bestimmtheit im Bereich des Steuerrechts höher sind.<sup>52)</sup> Jedoch ist das Gebot hinreichender Determinierung im Abgabenrecht besonders ernst zu nehmen, weil gerade im Bereich der Abgaben ein besonderes Rechtsschutzbedürfnis für eine exakte gesetzliche Regelung besteht.<sup>53)</sup> Der Steuertatbestand muss zumindest so formuliert sein, dass die wesentlichen Voraussetzungen und Inhalte des behördlichen Handelns umschrieben sind, so dass die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts in der Lage sind, die Überein-

stimmung der Verwaltungsakte mit dem Gesetz zu überprüfen.<sup>54)</sup> Legt man der Regelung des § 4a Z 1 lit e EStG jedoch die dritte Normhypothese zugrunde, sind diese Anforderungen mE nicht erfüllt. Betrachtet man beispielsweise die Tier- und Pflanzenwelt, wäre es kaum möglich eine Differenzierung vorzunehmen: Sind Forschungs- oder Lehraufgaben über den Pandabär maßgeblich für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft? Es ist wohl unbestritten, dass Österreich nicht im Verbreitungsgebiet des Pandabären liegt. Dennoch war die Berichterstattung rund um die Geburt des Panda-Babys Fu Long im Tiergarten Schönbrunn enorm.<sup>55)</sup> Die Bedeutung für die österreichische Wirtschaft kann hier wohl kaum geleugnet werden.<sup>56)</sup> Eine Grenze lässt sich demnach nicht dadurch ziehen, dass bestimmte Tier- oder Pflanzenarten in Österreich nicht verbreitet sind. Umgekehrt ist es genau so schwierig festzustellen, welche Tier- oder Pflanzenarten ihren Lebensraum ausschließlich in Österreich haben. Wem ist schon bekannt, dass das Verbreitungsgebiet des Dickwurzel-Löffelkrauts (*Cochlearia macrorrhiza*) auf ein kleines Areal in Niederösterreich beschränkt ist?<sup>57)</sup> Ein weiteres Beispiel, das die Schwierigkeit der Abgrenzung nach dem Wissenschaftsgebiet unterstreicht, ist die Skandinavistik. Ein unmittelbarer Inlandsbezug ist zumindest auf den ersten Blick nicht erkennbar. Dennoch existiert an der Universität Wien nicht nur eine eigene Abteilung am Institut für Europäische und Vergleichende Sprach- und Literaturwissenschaft, sondern auch ein reguläres Studium der Skandinavistik.<sup>58)</sup> Folgt man der dritten Normhypothese, lässt sich mE keine Grenze zwischen begünstigten und nicht-begünstigten Einrichtungen ziehen. Hätte der Gesetzgeber eine Einschränkung der begünstigten Einrichtungen anhand derart diffiziler Kriterien gewollt, so hätte er dies klarer zum Ausdruck bringen müssen. Die dritte Normhypothese kann mE daher schon an dieser Stelle verworfen werden.

<sup>54)</sup> VfGH 6.6.1980, B286/77 mit Verweis auf VfSlg 8395/1978.

<sup>55)</sup> Vgl bspw oV, Langes Warten auf das Panda-Baby, Die Presse vom 5.12.2007.

<sup>56)</sup> Gleichzeitig ist auch der österreichischen Wissenschaft dieses Thema nicht vollkommen fremd: Der Pandabär Fu Long ist Thema einer Dissertation an der Universität Wien (<http://forschungsnewsletter.univie.ac.at/index.php?id=34952> [4.1.2010]) mit dem Titel „Chronobiological investigations on a newborn Giant Panda cub“ (vgl [http://www.zoo-vienna.at/download/IB\\_Tiergarten\\_2007.pdf](http://www.zoo-vienna.at/download/IB_Tiergarten_2007.pdf) [4.1.2010]).

<sup>57)</sup> Vgl dazu *Staudinger*, *Cochlearia macrorrhiza*, in *Rabitsch/Essl* (Hg), *Endemiten: Kostbarkeiten in Österreichs Pflanzen und Tierwelt* (2009) 111 ff.

<sup>58)</sup> Vgl dazu die Informationen auf der Website der Abteilung Skandinavistik an der Universität Wien (<http://www.univie.ac.at/skandinavistik/> [4.1.2010]).

<sup>48)</sup> BGBl I 2007/24.

<sup>49)</sup> ErläutRV 43 BlgNr 18. GP, 17.

<sup>50)</sup> Vgl *Mayr*, BudBG 2007: Wichtiges zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, RdW 2007, 237 (237 ff).

<sup>51)</sup> Vgl dazu *Mayer*, B-VG<sup>4</sup> (2007) Art 18 II.1.

<sup>52)</sup> Vgl *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*<sup>5</sup> (2006) Rz 364 mwN.

<sup>53)</sup> VfGH 6.10.1981, G7/81. Vgl dazu *Ruppe*, *Legalitätsprinzip und Abgabenrecht*, in *Gassner/Lechner* (Hg), *Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht* (1991) 43 (44).

### III. Auswirkungen des Unionsrechts

#### 1. Die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten

##### A. Dienstleistungsfreiheit

Nach Auffassung der Kommission verletzen die Bestimmungen des § 4a Z 1 EStG die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV (ex Art 56 EG),<sup>59)</sup> die lit d–e leg cit darüber hinaus die Dienstleistungsfreiheit nach Art 56 AEUV (ex Art 49 EG). Die Kommission geht offenbar von der Anwendbarkeit dieser Grundfreiheiten aus. In weiterer Folge soll daher untersucht werden, in wie weit § 4a Z 1 EStG in den Anwendungsbereich dieser beiden Grundfreiheiten fällt.

Einen Verstoß von steuerlichen Begünstigungen gegen Art 56 AEUV erblickte der EuGH in der Rs *Laboratoires Fournier*.<sup>60)</sup> In diesem Fall ging es um eine französische Steuerbegünstigung für Forschungseinrichtungen. Diese wurde nur dann gewährt, wenn die jeweilige Einrichtung die Forschungstätigkeit in Frankreich ausübte. Für Forschungszentren in anderen Mitgliedstaaten stand diese Steuerbegünstigung nicht zu. Der Unterschied zur österreichischen Begünstigung für Zuwendungen an Forschungseinrichtungen iSd § 4a Z 1 EStG, liegt in der Person des Begünstigten. In der Rs *Laboratoires Fournier* war es die Forschungseinrichtung selbst, die die Begünstigung in Anspruch nehmen konnte. Die österreichische Regelung hingegen begünstigt jene, die Zuwendungen an solche Forschungseinrichtungen tätigen, die für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft tätig sind. Bei der österreichischen Vorschrift geht es also nicht um die Forschungstätigkeit als Dienstleistung, sondern um Zuwendungen an Forschungseinrichtungen. Die Rs *Laboratoires Fournier* gibt keinen unmittelbaren Aufschluss darüber, ob auch steuerliche Begünstigungen für freiwillige Zuwendungen in den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit fallen.

Der unionsrechtliche Dienstleistungsbegriff setzt sich der Formulierung der Art 56 und Art 57 AEUV (ex Art 50 EG) nach aus den Elementen Grenzüberschreitung, Entgeltlichkeit und Subsidiarität zu den anderen Grundfreiheiten zusammen.<sup>61)</sup> Die Grenzüberschreitung ist angesichts der zugrundeliegenden Fragestellung vorauszusetzen. Daher stellt sich als nächstes die Frage der Entgeltlichkeit. Eine der Voraussetzungen zur Anwendbarkeit des Art 56 AEUV ist gem Art 57 AEUV, dass Dienstleistungen „in der Regel gegen Entgelt er-

bracht werden“. Generell fallen Tätigkeiten nur insoweit unter das Unionsrecht, als sie „einen Teil des Wirtschaftslebens“ ausmachen.<sup>62)</sup> Die Teilnahme am Wirtschaftsleben ist weit zu verstehen und fordert eine selbständige Erwerbstätigkeit, wobei keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen muss.<sup>63)</sup> In der Rechtsprechung des EuGH wird deutlich, dass eine Teilnahme am Wirtschaftsleben jedenfalls dann vorliegt, wenn für eine bestimmte Tätigkeit eine Form von Entgelt vorliegt.<sup>64)</sup> Entgeltlichkeit iSd Art 57 AEUV setzt also eine Form der wirtschaftlichen Gegenleistung voraus, wobei diese idR zwischen den beiden Parteien vereinbart wird.<sup>65)</sup>

Mit der Frage, ob eine wirtschaftliche Gegenleistung auch bei einer ehrenamtlichen Tätigkeit vorliegt, hatte sich der EuGH in der Rs *Jundt* zu befassen.<sup>66)</sup> Im zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um einen deutschen Rechtsanwalt, der eine Lehrtätigkeit an einer französischen Universität ausübte und dafür eine Aufwandsentschädigung erhielt. Während derartige Aufwandsentschädigungen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts steuerfrei gestellt waren, galt dies nicht für die von der französischen Universität erhaltenen Bezüge. Der Rechtsanwalt sah darin einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit, während das vorliegende Gericht sich die Frage stellte, ob die Aufwandsentschädigung überhaupt unter den Begriff des Entgeltes nach Art 57 AEUV fällt. Die Auffassung, die Lehrtätigkeit wurde ehrenamtlich ausgeführt und die Aufwandsentschädigung stelle kein Entgelt dar, würde dazu führen, dass die Voraussetzungen für Art 56 AEUV nicht erfüllt und der Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit gar nicht erst eröffnet wäre. Der EuGH kam zu dem Schluss, dass auch eine „quasi-ehrenamtliche“ Tätigkeit, die durch eine Aufwandsentschädigung honoriert wird, in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit fällt, da auch Aufwandsentschädigungen als Entgelt iSd Art 57 AEUV zu betrachten sind.<sup>67)</sup> Der EuGH interpretiert den Begriff „Entgelt“ also sehr weit. Auch wenn die Gegenleistung nur die angefallenen Kosten des Dienstleistenden deckt, erfüllt dies dennoch die Voraussetzungen des Entgeltbegriffs.

<sup>62)</sup> EuGH 12.12.1974, Rs 36/74, *Walrave*, Slg 1974, 1405, Rn 4/10; EuGH 5.10.1988, Rs 196/87, *Steymann*, Slg 1988, 6159, Rn 9. Vgl auch *Kluth* in *Callies/Ruffert* (Hg), EUV/EGV<sup>3</sup> (2007) Art 49 & 50, Rn 6, 9; *Tiedje/Troberg* in *von der Groeben/Schwarze* (Hg), Kommentar EUV/EGV (2003) Art 50 EG, Rz 6.

<sup>63)</sup> GA *Stix-Hackl*, Schlussantrag vom 15.12.2005 zu Rs C-386/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203, Rn 48.

<sup>64)</sup> EuGH 12.12.1974, Rs 36/74, *Walrave*, Slg 1974, 1405, Rn 73 ff; EuGH 5.10.1988, Rs 196/87, *Steymann*, Slg 1988, 6159, Rz 10 ff; EuGH 11.4.2000, Rs C-51/96 und C-191/97, *Deliège*, Slg 2000, I-2549, Rz 53.

<sup>65)</sup> EuGH 27.9.1988, Rs 263/86, *Humbel*, Slg 1988, I-5365, Rn 17.

<sup>66)</sup> EuGH 18.12.2007, Rs C-281/06, *Jundt*, Slg 2007, I-12231.

<sup>67)</sup> EuGH 18.12.2007, Rs C-281/06, *Jundt*, Slg 2007, I-12231, Rn 34.

<sup>59)</sup> Die Kommission sah den Schutzbereich des freien Kapitalverkehrs auch schon früher durch ähnliche Regelungen verletzt: vgl die Pressemitteilungen vom 10. 6. 2006 (IP/06/964 [Vereinigtes Königreich]), vom 21.12.2006 (IP/06/1879 [Belgien]), sowie vom 27.11.2008 (IP/08/1818 [Estland]).

<sup>60)</sup> EuGH 10.5.2005, Rs C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg 2005, I-2057, Rz 16. Vgl dazu *Schuch/Wehinger*, Steuerliche Forschungsförderung bei Auslandsforschung, *ecolex* 2005, 192 (192 ff).

<sup>61)</sup> Vgl *Hailbronner* in *Hailbronner/Wilms* (Hg), Recht der Europäischen Union (2006) Art 49, 50 EG, Rz 22.

Generalanwalt *Maduro* machte in seinem Schlussantrag zur Rs *Jundt* deutlich, dass „*Entgelt nicht zwangsläufig die Form einer Geldzahlung annehmen muss, sondern von vergleichbarer Art sein und lediglich in einem mittelbaren Zusammenhang zu der erbrachten Dienstleistung stehen kann*“.<sup>68)</sup> Er verwies dabei auf die Rs *Steymann*.<sup>69)</sup> Der EuGH hatte dabei zu beurteilen, ob unentgeltliche Tätigkeiten von Mitgliedern einer Religionsgemeinschaft im Rahmen der gewerblichen Betätigung dieser Vereinigung als Teil des Wirtschaftslebens betrachtet werden können. Der EuGH stellte fest, dass dies nicht von vornherein ausgeschlossen ist, da diese Arbeiten als mittelbare Gegenleistung für diverse Leistungen, die die Vereinigung den Mitgliedern gewährt, angesehen werden kann.<sup>70)</sup> Es reicht für das Erfordernis der Entgeltlichkeit also bereits eine mittelbare Gegenleistung aus. Darüber hinaus genügt es, wenn ein Dritter diese wirtschaftliche Gegenleistung erbringt.<sup>71)</sup>

Eine Gegenleistung muss also nicht unmittelbar eine Geldzahlung darstellen. Jede vergleichbare Art der Gegenleistung reicht ebenso aus. Es bleibt jedoch fraglich, was alles mit einer Geldzahlung vergleichbar ist. In der Rs *Humbel*<sup>72)</sup> und auch in der Rs *Smits und Peerbooms*<sup>73)</sup> stellte der EuGH fest, dass es sich bei einem Entgelt um eine *wirtschaftliche* Gegenleistung handeln muss. Immaterielle Vorteile, wie beispielsweise die Steigerung des Images eines Unternehmens durch die Nennung des Namens, wären also ebenso denkbar, aber nur unter der Voraussetzung, dass ihnen ein Marktpreis beigemessen werden kann.<sup>74)</sup> Die altruistische Motivation eines Spenders kann mE daher keine wirtschaftliche Gegenleistung darstellen. Führt die Spende aber dazu, dass dem Spender auch außenwirksame Vorteile – zB Werbeeffekte – zugute kommen, kann man diesen (zumindest theoretisch) auch einen Marktpreis beimessen und sie fallen daher unter den Begriff der wirtschaftlichen Gegenleistung. Nach *Kluth* muss eine wirtschaftliche Gegenleistung einen wirtschaftlichen Wert haben, der nicht völlig außer Verhältnis zu dem der (Dienst-)Leistung steht.<sup>75)</sup> Stehen die Spende und der dadurch erreichte außenwirksame Vorteil also nicht in einem völlig unangemessenen Ver-

hältnis, müsste eine wirtschaftlich angemessene Gegenleistung angenommen werden. Der Begriff der wirtschaftlichen Gegenleistung ist mE im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung sehr weit zu interpretieren. Es ist anzunehmen, dass auch immaterielle Vorteile als wirtschaftliche Gegenleistung angesehen werden können, wenn man ihnen einen Marktpreis beimessen kann und sie nicht völlig unverhältnismäßig sind.

Betrachtet man nun die von der Kommission aufgegriffene Regelung des § 4a Z 1 EStG, ist für die Frage, ob der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit eröffnet ist, zu untersuchen, ob sich dieser mit dem Anwendungsbereich der österreichischen Bestimmung überschneidet: Der Begriff der Spende im österreichischen Steuerrecht erfasst freiwillige Zuwendungen an andere als unterhaltsberechtigte Personen, die ohne wirtschaftliche Gegenleistung oder ohne rechtliche Verpflichtung des Leistenden erbracht werden.<sup>76)</sup> Derartige Zuwendungen fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG.<sup>77)</sup> Betrieblich veranlasste Zuwendungen sind von diesem Abzugsverbot jedoch nicht erfasst.<sup>78)</sup> Nach *Stoll* ist eine betriebliche Veranlassung schon dann anzunehmen, wenn der Zuwendungsempfänger Forschungsvorhaben auf dem Gebiet, in dem das spendende Unternehmen tätig ist, realisiert oder die Zuwendung nur aus dem Motiv betrieblicher Werbung getätigt wird.<sup>79)</sup> Eine wirtschaftliche Gegenleistung ist hingegen nur ein Indiz für das Vorliegen einer Betriebsausgabe.<sup>80)</sup> Der Gesetzgeber hat nun den Betriebsausgabenabzug durch § 4a Z 1 EStG dahingehend erweitert, dass er auch Zuwendungen zum Abzug zulässt, die sonst nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig wären.<sup>81)</sup> Die Abzugsfähigkeit nicht betrieblich veranlasster Zuwendungen an Forschungseinrichtungen stellt demnach eine Ausnahme vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG<sup>82)</sup> und gleichzeitig eine Erweiterung des Betriebsausgabenbegriffs des § 4 Abs 4 EStG

<sup>76)</sup> VwGH 7.9.1990, 90/14/0093; *Haimerl/Philipp*, Spenden und Sponsoring aus ertragsteuerlicher Sicht, in *Achatz* (Hg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen (2002) 133 (135); *Renner*, Abzugsfähige und nicht abzugsfähige Spenden aus Sicht der Gesetzes- und der Verwaltungspraxis, SWK 2002, 790 (790).

<sup>77)</sup> Vgl dazu EStR 2000, 4830.

<sup>78)</sup> Vgl schon FN 5. Der VwGH stellte dazu in seinem Erkenntnis vom 20.12.2006, 2002/13/0130, fest: „*Von einer freiwilligen Zuwendung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988, die sich der Abziehbarkeit entzieht, kann etwa dann nicht gesprochen werden, wenn sie auf rein wirtschaftlicher Basis erbracht wird und der Zuwendung entweder eine gleichwertige Leistung des Empfängers entspricht oder sonst eine ausschließliche oder eindeutig überwiegende betriebliche Veranlassung für sie vorliegt [...]*“

<sup>79)</sup> *Stoll*, Forschungszuwendungen, 38.

<sup>80)</sup> *Stoll*, Forschungszuwendungen, 20 f.

<sup>81)</sup> VwGH 22.3.1993, 91/13/0060; VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166; *Stoll*, Forschungszuwendungen, 37; *Doralt*, Einkommensteuergesetz<sup>11</sup> (2007) § 4 Tz 316.

<sup>82)</sup> Vgl *Doralt/Kofler*, Einkommensteuergesetz<sup>11</sup> (2007) § 20 Tz 106.

<sup>68)</sup> GA *Maduro*, Schlussantrag vom 10.10.2007 zu Rs C-281/06, *Jundt*, Slg 2007, I-12231, Rn 9.

<sup>69)</sup> EuGH 5.10.1988, Rs 196/87, *Steymann*, Slg 1988, 6159.

<sup>70)</sup> EuGH 5.10.1988, Rs 196/87, *Steymann*, Slg 1988, 6159, Rn 12.

<sup>71)</sup> *Tiedje/Troberg* in *von der Groeben/Schwarze* (Hg), Kommentar EUV/EGV (2003) Art 50 EG, Rz 17 f.

<sup>72)</sup> EuGH 27.9.1988, Rs 263/86, *Humbel*, Slg 1988, I-5365, Rn 17.

<sup>73)</sup> EuGH 12.7.2001, Rs C-157/99, *Smits und Peerbooms*, Slg 2001, I-5473, Rn 58.

<sup>74)</sup> Vgl *Kluth* in *Callies/Ruffert* (Hg), EUV/EGV<sup>3</sup> (2007) Art 49 & 50 Rz 10; *von Hippel/Walz*, Rechtsvergleichender Generalbericht, in *Walz/von Auer/von Hippel* (Hg), Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa (2007) 89 (168).

<sup>75)</sup> *Kluth* in *Callies/Ruffert* (Hg), EUV/EGV<sup>3</sup> (2007) Art 49 & 50, Rn 10.

dar. Die normative Bedeutung des § 4a Z 1 EStG beschränkt sich aber auf jene Fälle, wo die Zuwendung ungeeignet ist, den Betrieb zu fördern oder „die Förderung des Betriebes sozusagen nur als eine Art von Nebenprodukt aus einer zunächst rein privat motivierten Ausgabe darstellt.“<sup>83)</sup> Nach der Verwaltungsauffassung ist eine Begünstigung dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendung zu einer Gegenleistung des Empfängers führt.<sup>84)</sup> Der VwGH stellte hierzu fest, dass Zuwendungen, die im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses getätigt werden, nicht dem Anwendungsbereich des § 18 Abs 1 Z 7 EStG unterliegen.<sup>85)</sup> Diese Rechtsprechung muss mE genauso für § 4a Z 1 EStG gelten, da ja § 18 Abs 1 Z 7 EStG gerade auf Zuwendungen iSd § 4a Z 1 und 2 EStG Bezug nimmt.<sup>86)</sup> Liegt einer Zuwendung also ein Leistungsaustauschverhältnis zugrunde, kann sie nicht nach § 4a Z 1 EStG steuerlich geltend gemacht werden. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Zuwendung und Gegenleistung ist dabei gar nicht erforderlich. Schon eine bloß mittelbare Gegenleistung für die Zuwendung reicht aus, um der Anwendung des § 4a Z 1 EStG entgegenzustehen.<sup>87)</sup> Im Ergebnis kann im Anwendungsbereich des § 4a Z 1 EStG nur dann eine wirtschaftliche Gegenleistung vorliegen, wenn diese sich für den Zuwendenden unerwartet und ungeplant ergibt.<sup>88)</sup> Andernfalls wäre die Zuwendung betrieblich motiviert und damit bereits als Betriebsausgabe iSd § 4 Abs 4 EStG abzugsfähig.

Sieht man diese Einschränkung der Anwendbarkeit des § 4a Z 1 EStG vor dem Hintergrund des unionsrechtlichen Gegenleistungsbegriffs, stellt sich die Frage, ob Zuwendungen, denen eine wirtschaftliche Ge-

genleistung iSd Art 56 f AEUV gegenübersteht, gleichzeitig in den Anwendungsbereich des § 4a Z 1 EStG fallen können. Dies ist mE zu verneinen: Die Voraussetzungen des Vorliegens einer wirtschaftlichen Gegenleistung iSd Art 56 f AEUV und die Voraussetzungen zur Anwendbarkeit des § 4a Z 1 EStG, nach denen eben keine den Betriebsbereich fördernde Gegenleistung vorliegt, schließen sich aus. Der Begriff der wirtschaftlichen Gegenleistung ist zwar im Unionsrecht autonom zu definieren,<sup>89)</sup> inhaltlich daher nicht unbedingt mit dem innerstaatlichen Begriff ident, jedoch wird jede wirtschaftliche Gegenleistung iSd Art 56 f AEUV, welche nicht völlig unverhältnismäßig ist, gleichzeitig eine dem § 4a Z 1 EStG entgegenstehende den Betriebsbereich fördernde Gegenleistung darstellen. Aufgrund der sich ausschließenden Voraussetzungen ist die Dienstleistungsfreiheit für Zwecke des § 4a Z 1 EStG daher nicht anwendbar.

### B. Kapitalverkehrsfreiheit

Es stellt sich noch die Frage der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit. Bei Spenden war dies nicht immer unstrittig<sup>90)</sup> und wurde erst in der Rs *Persche* geklärt.<sup>91)</sup> Demnach bestätigt der EuGH die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf Geld- und Sachspenden.<sup>92)</sup> Das Vorliegen eines Entgelts ist keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit. Die Vorschriften über die Zuwendungsbegünstigung des § 4a Z 1 EStG sind daher jedenfalls dahingehend zu prüfen, ob sie den freien Kapitalverkehr iSd Art 63 AEUV beschränken und ob gegebenenfalls hinreichende Rechtfertigungsgründe dafür vorhanden sind.

## 2. Vergleichbarkeitsprüfung

Eine Diskriminierung setzt objektiv vergleichbare Situationen voraus.<sup>93)</sup> Für die Zwecke des § 4a Z 1 EStG sind daher Zuwendungen an inländische Forschungseinrichtungen mit Zuwendungen an ausländische Forschungseinrichtungen zu vergleichen. Zuwendungen sind nach § 4a Z 1 EStG dann begünstigt, wenn sie an zuwendungsbegünstigte Einrichtungen geleistet werden. Die Einrichtungen müssen also gewisse Voraus-

<sup>83)</sup> Werndl, ÖStZ 1983, 235.

<sup>84)</sup> EStR 2000, 1330; LStR 2002, Rz 566; VereinsR 2001, Rz 566.

<sup>85)</sup> Der VwGH stellt in diesem Erkenntnis (5.6.2003, 99/15/0150) weiters fest: „Eine Sonderausgabe [iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG] liege nur vor, wenn es zu keiner Gegenleistung des Zuwendungsempfängers komme. Der Beschwerdeführer habe aber nicht altruistisch gehandelt, sondern Bedingungen gestellt, die zu einer Gegenleistung führen sollten bzw geführt haben. [...] Dass Zahlungen an Universitäten, die aufgrund einer Gegenleistungsbeziehung erbracht werden, nicht zu Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 führen, entspricht dem Gesetz (Vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 18 Tz 95).“

<sup>86)</sup> Vgl auch Doralt/Renner, Einkommensteuergesetz<sup>10</sup> (2006) § 18 Tz 251; Doralt, Einkommensteuergesetz<sup>11</sup> (2007) § 4 Tz 316. Zum Verhältnis der beiden Regelungen auch VwGH 22.3.1993, 91/13/0060.

<sup>87)</sup> Vgl Baldauf in Achatz (Hg), Non-Profit Organisationen III, 128 auch mit Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH (22.3.1993, 91/13/0060) wonach einer Zuwendung das Element der „Freigebigkeit“ zugrundeliegt.

<sup>88)</sup> Der subjektive Wille des Spenders allein wird jedoch nicht maßgebend dafür sein, ob nun eine betrieblich veranlasste oder eine freiwillige Zuwendung vorliegt (Vgl dazu Werndl, ÖStZ 1983, 235). Abgrenzungsschwierigkeiten sind hier jedoch vorprogrammiert (vgl dazu Schimetschek, Forschungszuwendungen als steuerliche Abzugsposten, FJ 1978, 137 [138]).

<sup>89)</sup> Vgl Streinz, Europarecht<sup>8</sup> (2008) § 8 Rn 572.

<sup>90)</sup> Vgl von Hippel, Steuerliche Diskriminierung ausländischer gemeinnütziger Nonprofit-Organisationen, in Walz/von Auer/von Hippel (Hg), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa (2007) 677 (684 ff) mwN.

<sup>91)</sup> Vgl Daure, Die Rs. *Persche*: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts, SWI 2009, 385 (389 f); Englisch, Germany I: The Busley, Block, Commission v. Germany and *Persche* Cases, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 113 (161); Thömmes, Sonderausgabenabzug für Spenden an gemeinnützige Einrichtungen im Ausland, IWB 2009, Fach 11A, 1227 (1228 f).

<sup>92)</sup> EuGH 27.1.2009, Rs C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg, Rz 26 f.

<sup>93)</sup> Vgl Jachmann/Meier-Behring, BB 2006, 1827.

setzungen erfüllen. Der EuGH stellte in der Rs *Stauffer* klar, dass eine ausländische Einrichtung sich dann in einer vergleichbaren Situation wie eine inländische Einrichtung befindet, wenn sie alle Voraussetzungen für die Erlangung einer Steuerbegünstigung des Mitgliedstaats erfüllt.<sup>94)</sup> Dies lässt sich auch auf die Regelung des § 4a Z 1 EStG umlegen. Zuwendungen an inländische Forschungseinrichtungen sind dann abzugsfähig, wenn die Einrichtung die Voraussetzung des § 4a Z 1 EStG erfüllt. Folgt man der Rs *Stauffer*, liegt bei Zuwendungen an ausländische Einrichtungen dann eine vergleichbare Situation vor, wenn die ausländische Einrichtung – sieht man von ihrer Ansässigkeit im Ausland ab – ebenfalls die Voraussetzungen der österreichischen Bestimmung erfüllt.

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob Zuwendungen an ausländische Einrichtungen trotz des Vorliegens objektiv vergleichbarer Situation anders behandelt werden als Zuwendungen an inländische Einrichtungen. Der EuGH bekräftigt in seiner ständigen Rechtsprechung, „dass eine Diskriminierung nur darin bestehen kann, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird.“<sup>95)</sup> Stellt man bei der zugrundeliegenden Regelung auf die Person des Zuwendenden ab, liegt keine unterschiedliche Behandlung vor. Die österreichische Regelung unterscheidet nicht zwischen Zuwendungen von im Inland ansässigen Unternehmen und Zuwendungen von Unternehmen, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind. Die Zuwendungsbegünstigung des § 4a Z 1 EStG steht allen Unternehmen offen. Der Schutzbereich der Grundfreiheiten umfasst aber nicht nur den Spender als Steuerpflichtigen selbst, sondern auch den Empfänger der Zuwendungen.<sup>96)</sup>

Die Einschränkung von Begünstigungen auf Zuwendungen an inländische Einrichtungen erscheint im Lichte des Unionsrechts bedenklich und wurde von der Kommission inzwischen unionsweit bereits mehrfach kritisiert.<sup>97)</sup> Da die Abzugsfähigkeit im Falle des § 4a Z 1 lit b–c EStG – also für Zuwendungen an bundes- oder landesgesetzlich eingerichtete Fonds oder an die Österreichische Akademie der Wissenschaften – jedenfalls vom Sitz des Zuwendungsempfängers abhängig ist, liegt in diesem Fall eine potentielle Beschrän-

kung der Kapitalverkehrsfreiheit vor, da die Möglichkeit des Spendenabzugs das Verhalten des Spenders erheblich beeinflussen kann.<sup>98)</sup>

Legt man der Regelung des § 4a Z 1 lit a EStG für Zuwendungen an Universitäten, die Auffassung zugrunde, dass die Norm den Kreis der begünstigten Zuwendungsempfänger auf inländische Universitäten einschränkt, besteht auch hier eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung. Dies gilt auch für § 4a Z 1 lit d EStG, vertritt man die – mE zweifelhafte – Auffassung, dass der Begriff der Gebietskörperschaft sich lediglich auf inländische Gebietskörperschaften bezieht.

Versteht man § 4a Z 1 lit d EStG so, dass auch ausländische Gebietskörperschaften erfasst sind, stellen sich dieselben Fragen wie für § 4a Z 1 lit e EStG.<sup>99)</sup> Zur Regelung des § 4a Z 1 lit e EStG lassen sich – wie bereits ausgeführt<sup>100)</sup> – zwei Normhypothesen vertreten. Die erste Normhypothese unterstellt, dass begünstigte Zuwendungen sowohl an inländische als auch an ausländische Einrichtungen getätigt werden können. Eine ungleiche Behandlung wäre in diesem Fall nicht ersichtlich. Die zweite Normhypothese geht hingegen davon aus, dass Zuwendungen nur dann begünstigt sind, wenn sie an inländische Einrichtungen geleistet werden. Folgt man der zweiten Normhypothese, wären ausländische Einrichtungen schlechter gestellt als inländische Einrichtungen.

### 3. Rechtfertigungsgründe

Im Laufe der Zeit hatte sich der EuGH mit verschiedenen von den Mitgliedstaaten vorgebrachten Rechtfertigungsgründen zu befassen.<sup>101)</sup> Darunter fallen insbesondere die Kohärenz des Steuersystems,<sup>102)</sup> die Notwendigkeit der Steuerkontrolle und -aufsicht<sup>103)</sup> und andere zwingende Gründe des Allgemeininteresses.<sup>104)</sup>

<sup>98)</sup> EuGH 27.1.2009, Rs C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg, Rn 38 f. Siehe auch GA Mengozzi, Schlussantrag vom 14.10.2008 zu Rs C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg, Rn 47 f.

<sup>99)</sup> Vgl II.2.C. in diesem Beitrag.

<sup>100)</sup> Vgl II.2.D. in diesem Beitrag.

<sup>101)</sup> Vgl Metzler, *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hg), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 35 (54), Rz 169 ff. Vor dem Hintergrund der Entscheidungen des EuGH zur Rs *Persche* und *Stauffer*, wird in weiterer Folge nur eine beschränkte Zahl von Rechtfertigungsgründen in Betracht gezogen.

<sup>102)</sup> EuGH 28.1.1992, Rs C-204/90, *Bachmann*, Slg 1992, I-249; EuGH 28.1.1992, Rs C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg 1992, I-305. Vgl auch Kofler, *Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der Rs Manninen*, ÖStZ 2005, 26 (26 ff).

<sup>103)</sup> EuGH 15.5.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-2471.

<sup>104)</sup> EuGH 20.2.1979, Rs C-120/78, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, Slg 1979, I-649.

<sup>94)</sup> EuGH 14.9.2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203, Rn 41. Ebenso EuGH 27.1.2009, Rs C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg, Rz 50.

<sup>95)</sup> EuGH 21.9.1995, Rs C-67/96, *Schumacker*, Slg 1995, I-225, Rz 30.

<sup>96)</sup> Vgl Mason, *Primer on Direct Taxation in the European Union* (2005) 87 f.

<sup>97)</sup> Vgl die entsprechenden Pressemitteilungen der Kommission vom 10. 6. 2006 (IP/06/964 [Vereinigtes Königreich]), vom 17.10.2006 (IP/06/1408 [Irland und Polen]), vom 21.12.2006 (IP/06/1879 [Belgien]), sowie vom 27.11.2008 (IP/08/1818 [Estland]), abrufbar auf der Website der Kommission, Bereich Steuern und Zollunion, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_de.htm) (4.1.2010).

Der in den Rs *Bachmann* und *Kommission/Belgien* erstmals zugelassene Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems setzt voraus, dass zwischen einer steuerlichen Begünstigung wie der Abzugsfähigkeit und einer steuerlichen Belastung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.<sup>105)</sup> In der Rs *Stauffer* akzeptierte der EuGH diesen Rechtfertigungsgrund nicht, da der Steuervergünstigung keine entsprechende Belastung gegenüberstand und die Regelung nicht voraussetzte, dass die Förderungsmaßnahme der inländischen Allgemeinheit zugute kommt.<sup>106)</sup> Gleiches gilt wohl auch für die hier betrachtete Regelung, da der Steuervergünstigung in Form des Steuerabzugs von Spenden keine steuerliche Belastung in Form später zu besteuender Einkünfte gegenübersteht. Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems kommt daher nicht in Betracht.

Die Wirksamkeit der Steueraufsicht ist zwar auch ein anerkannter Rechtfertigungsgrund, jedoch können dadurch keine Regelungen gerechtfertigt werden, die es einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen unmöglich machen, durch Vorlage entsprechender Belege, die erforderlichen Nachweise zur Inanspruchnahme einer Steuerbegünstigung zu erbringen.<sup>107)</sup> Neben Verweisen auf die Amtshilferichtlinie<sup>108)</sup> ist der EuGH auch sonst zurückhaltend, diskriminierende oder behindernde steuerliche Regelungen mit dem Fehlen der Steueraufsicht zu rechtfertigen.<sup>109)</sup> Die Rs *Persche* zeigt, dass der EuGH auch in jüngster Rechtsprechung eine Ungleichbehandlung von Spenden an gleichwertige ausländische Institutionen nicht durch die Wirksamkeit der Steueraufsicht rechtfertigen lässt.<sup>110)</sup> Diese kann zwar im Einzelfall einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen, jedoch ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beach-

ten.<sup>111)</sup> Eine Regelung muss also die Erreichung des von ihr verfolgten Ziels gewährleisten und darf nicht über das dazu erforderliche Maß hinausschießen. Der Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steueraufsicht kann daher mE auch für die österreichische Zuwendungsbegünstigung für Forschungsförderungen ausgeschlossen werden. Die Beschränkung des § 4a Z 1 EStG auf die angeführten inländischen Institutionen ist nicht dadurch zu rechtfertigen, dass man die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Spenden an gleichwertige auswärtige Institutionen nicht entsprechend überprüfen kann. Der EuGH bekräftigt auch in der Rs *Persche* wieder, dass dem Steuerpflichtigen nicht von vornherein jede Chance genommen werden darf, durch Belege die Abzugsfähigkeit der getätigten Spenden nachzuweisen.<sup>112)</sup> Ein zusätzliches Indiz, dass eine wirksame Steueraufsicht für den Gesetzgeber nicht entscheidend ist, findet sich seit dem StRefG 2009 nun auch im Gesetz selbst, da die neu eingeführten Z 3 und 4 des § 4a EStG ohne die angeführten Beschränkungen auskommen.<sup>113)</sup> Wer einen Inlandsbezug in den schon bisher geltenden Z 1 und 2 des § 4a EStG durch die mangelnde Wirksamkeit der Steueraufsicht rechtfertigen will, muss sich entgegenhalten lassen, dass der Gesetzgeber selbst in den neu eingeführten Z 3 und 4 des § 4a EStG keine derartige Beschränkung für erforderlich gehalten hat.

Als weiterer Rechtfertigungsgrund für Beschränkungen wäre die Förderung der Forschung und Entwicklung denkbar.<sup>114)</sup> Eine territoriale Ausrichtung der Förderungszwecke ist generell nicht ausgeschlossen.<sup>115)</sup> Der EuGH äußerte in der Rs *Stauffer* die Ansicht, dass es legitim erscheinen mag, Begünstigungen solchen Einrichtungen vorzubehalten, die politische Ziele des jeweiligen Mitgliedstaates verfolgen.<sup>116)</sup> Der EuGH hält es demnach für möglich, dass Begünstigungen, die nur für Förderungen, welche der inländischen Allgemeinheit zu Gute kommen, gewährt werden, nicht in jedem Fall dem Unionsrecht widersprechen müssen.<sup>117)</sup> Er lässt es offen, ob nicht bestimmte Formen eines In-

<sup>105)</sup> EuGH 28.1.1992, Rs C-204/90, *Bachmann*, Slg 1992, I-249, Rn 21; EuGH 28.1.1992, Rs C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg 1992, I-305, Rz 14 ff.

<sup>106)</sup> EuGH 14.9.2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203, Rz 56 f.

<sup>107)</sup> EuGH 27.1.2009, Rs C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg, Rz 51; EuGH 10.3.2005, Rs C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg 2005, I-2057, Rz 25; EuGH 14.9.2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203, Rz 49; *von Hippel*, Zukunft des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts nach der „Stauffer“-Entscheidung des EuGH, EuZW 2006, 614 (615).

<sup>108)</sup> Richtlinie 77/799/EWG des Rates v 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl L 336 v 27.12.1977, 15 ff.

<sup>109)</sup> Vgl *Fischer*, Das EuGH-Urteil *Persche* zu Auslands-spenden – die Entstaatlichung des Steuerstaates geht weiter, FR 2009, 249 (250 ff); *Tiedtke/Möllmann*, IStR 2007, 843; *oV*, Sonderausgabenabzug von Spenden an gemeinnützige Einrichtungen in EU-Mitgliedstaaten (Vorlage an den EuGH), IStR 16/2007, 599 (602).

<sup>110)</sup> EuGH 27.1.2009, Rs C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg, Rz 51.

<sup>111)</sup> EuGH 27.1.2009, Rs C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg, Rz 52.

<sup>112)</sup> EuGH 27.1.2009, Rs C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg, Rz 54.

<sup>113)</sup> Vgl zu einer ähnlichen Widersprüchlichkeit in der deutschen AO: *Hüttemann/Helios*, Abzugsfähigkeit von Direktspenden an gemeinnützige Einrichtungen im EU-Ausland, IStR 2/2008, 39 (42).

<sup>114)</sup> EuGH 10.5.2005, Rs C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg 2005, I-2057, Rn 23.

<sup>115)</sup> Vgl GA *Stix-Hackl*, Schlussantrag vom 15.12.2005 zu Rs C-386/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203, Rn 96; *Daurer*, SWI 2009, 392; *Ecker*, Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities – The *Stauffer* Aftermath and Tax Treaties, Intertax 2007, 455 f; *Gierlinger/Sutter*, ÖStZ 2009, 97 f.

<sup>116)</sup> EuGH 14.9.2006, Rs C-386/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203, Rn 57.

<sup>117)</sup> Vgl auch GA *Stix-Hackl*, Schlussantrag vom 15.12.2005 zu Rs C-386/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203, Rn 96.

landsbezuges als unionsrechtskonform betrachtet werden können. Ob eine Beschränkung der begünstigten Zuwendungsempfänger auf inländische Forschungseinrichtungen vor dem Unionsrecht zu rechtfertigen ist, lässt sich aufgrund der vorsichtig formulierten Ausführungen des EuGH<sup>118)</sup> und auch der Generalanwältin *Stix-Hackl*<sup>119)</sup> allein aus der Rs *Staufer* noch nicht ableiten.

Es bleibt also allein mit Rückgriff auf die Rs *Staufer* zweifelhaft, ob die Beschränkungen des § 4a Z 1 EStG durch die intendierte Förderung der Forschung und Entwicklung gerechtfertigt werden können. In der Rs *Laboratoires Fournier* weist der EuGH auf die Möglichkeit der Forschungsförderung als einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses hin, jedoch kann eine derartige Rechtfertigung nicht für Beschränkungen gelten, die im Konflikt mit den Zielen der Unionspolitik stehen.<sup>120)</sup> Der EuGH verweist dabei auf Art 179 AEUV (ex Art 163 EG) und der darin in Abs 2 enthaltenen Bestimmung zur Beseitigung steuerlicher Hindernisse für die Zusammenarbeit im Bereich der Forschung und Entwicklung.

Auch in der Rs *Jundt* befasste sich der EuGH mit der Rechtfertigung einer Beschränkung der Grundfreiheiten durch die Förderung von Forschung, Entwicklung und Bildung. Der EuGH ist jedoch noch zurückhaltender sich festzulegen, ob die Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt.<sup>121)</sup> Jedenfalls muss eine beschränkende Maßnahme den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten.<sup>122)</sup> Der EuGH bekräftigt in diesem Urteil erneut – mit Verweis auf die Rs *Laboratoires Fournier* – die tendenzielle Möglichkeit der Beschränkung von Forschungsförderungen, jedoch verneinte er den Rechtfertigungsgrund, wonach ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet sein kann, die Forschung in einem anderen Mitgliedstaat zu fördern.<sup>123)</sup>

Betrachtet man nun die österreichische Regelung im Lichte dieser Rechtsprechung, lässt sich festhalten, dass die Förderung der Forschung und Entwicklung keinen ausreichenden Grund darstellt, eine Diskriminierung zu rechtfertigen. Forschungszwecke sind nach Art 179 AEUV nicht ausschließlich der Souveränität der Mitgliedstaaten zuzuordnen. Die Forschungsförderung

könnte laut dem EuGH in Folge der Rs *Laboratoires Fournier* zwar als zwingender Grund des Allgemeininteresses herangezogen werden. Eine Beschränkung auf innerstaatliche Einrichtungen steht aber in direktem Gegensatz zu den in Art 179 AEUV enthaltenen Zielen der Unionspolitik im Bereich Forschung und technologische Entwicklung. Eine nationale Maßnahme, die diesen Zielen entgegensteht, kann nicht mit der beabsichtigten Förderung von Forschung und Entwicklung gerechtfertigt werden.<sup>124)</sup> Die Diskriminierungen des § 4a Z 1 EStG sind daher auf der Rechtfertigungsebene nicht mit dem Unionsrecht in Einklang zu bringen.

#### 4. Unionsrechtskonforme Interpretation

##### A. Bundes- oder landesgesetzlich eingerichtete Fonds und die Österreichische Akademie der Wissenschaften (lit b–c)

Mit der Rs *Persche* hat der EuGH klargestellt, dass Regelungen, die die Abzugsfähigkeit von Spenden nur dann zulassen wenn diese an inländische Einrichtungen geleistet werden, nicht im Einklang mit dem Unionsrecht stehen.<sup>125)</sup> Gleiches gilt auch für die Bestimmungen des § 4a Z 1 lit b–c EStG. Diese gewähren die Begünstigung nur für Zuwendungen an bundes- oder landesgesetzlich eingerichtete Fonds und Zuwendungen an die Österreichische Akademie der Wissenschaften. Es bleibt für diesen Teil des § 4a Z 1 EStG kein Raum für eine unionsrechtskonforme Interpretation.<sup>126)</sup> Die Bestimmungen des § 4a Z 1 lit b–c EStG verstoßen daher gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

##### B. Universitäten (lit a)

Wie bereits gezeigt wurde<sup>127)</sup> existieren für § 4a Z 1 lit a EStG zwei Interpretationsmöglichkeiten. Bei der einen Interpretationsvariante steht die Begünstigung sowohl für Zuwendungen an inländische Universitäten als auch für Zuwendungen an ausländische Universitäten zu. Die zweite Variante der Interpretation des § 4a Z 1 lit a EStG würde aber dazu führen, dass der Spendenabzug nur bei Zuwendungen an österreichische Universitäten möglich ist.<sup>128)</sup> Die Regelung würde daher im Wege der zweiten Interpretationsvariante eine Diskriminierung bewirken.

Wie nun feststeht, ist für derartige Diskriminierungen keine Rechtfertigung ersichtlich. Legt man die Re-

<sup>118)</sup> Der EuGH spricht in der zitierten Stelle der Rs *Staufer* lediglich von einer Legitimität „auf den ersten Blick“.

<sup>119)</sup> GA *Stix-Hackl* spricht nur davon, dass es „grundsätzlich mit dem Gemeinschaftsrecht zu vereinbaren“ wäre.

<sup>120)</sup> EuGH 10.5.2005, Rs C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg 2005, I-2057, Rn 23.

<sup>121)</sup> EuGH 18.12.2007, Rs C-281/06, *Jundt*, Slg 2007, I-12231, Rn 58.

<sup>122)</sup> EuGH 18.12.2007, Rs C-281/06, *Jundt*, Slg 2007, I-12231, Rn 58 f.

<sup>123)</sup> EuGH 18.12.2007, Rs C-281/06, *Jundt*, Slg 2007, I-12231, Rn 59. Vergleiche auch die Ausführungen des Generalanwaltes *Maduro* zur Förderung ausländischer Universitäten: GA *Maduro*, Schlussantrag vom 10.10.2007 zu Rs C-281/06, *Jundt*, Slg 2007, I-12231, Rn 16 f.

<sup>124)</sup> EuGH 10.5.2005, Rs C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg 2005, I-2057, Rn 23.

<sup>125)</sup> EuGH 27.1.2009, Rs C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg.

<sup>126)</sup> *Lang*, SWK 2009, 462.

<sup>127)</sup> Vgl II.2.B. in diesem Beitrag.

<sup>128)</sup> Vgl mit dieser Auffassung *Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit a und c EStG auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ 2010, 51 (54). *Kühbacher* befasst sich allerdings nicht mit der Möglichkeit einer unionsrechtskonformen Interpretation.

gelung also dahingehend aus, dass sie lediglich Zuwendungen an österreichische Universitäten begünstigt, so würde gleichzeitig ein Verstoß gegen das Unionsrecht vorliegen. Im Sinne einer unionsrechtskonformen Interpretation ist der ersten Interpretationsvariante daher der Vorzug zu geben, da nur diese mit dem Unionsrecht im Einklang steht.

Der Ansicht von *Lang* zur Interpretation des § 4a Z 1 lit a EStG<sup>129)</sup> ist mE daher zu folgen.<sup>130)</sup> Die unionsrechtskonforme Interpretation des § 4a Z 1 lit a EStG spricht dafür, dass auch Zuwendungen an ausländische Universitäten steuerlich begünstigt sind. Diese Argumentation wird dadurch verstärkt, dass der EuGH in seiner ständigen Rechtsprechung fordert, das nationale Recht unionsrechtskonform auszulegen und anzuwenden.<sup>131)</sup> Findet sich also im Gesetz kein eindeutiger Hinweis (mehr) auf eine nationale Ausrichtung der Bestimmung, ist diese im Sinne der Rechtsprechung des EuGH unionsrechtskonform zu interpretieren.

### C. Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind (lit d)

Die Regelung des § 4a Z 1 lit d EStG wirft die Frage auf, ob der Begriff der Gebietskörperschaft auch ausländische Gebietskörperschaften umfasst. Schon die rein nationale Interpretation spricht mE eher dafür, dass der Begriff der Gebietskörperschaft sowohl inländische als auch ausländische Gebietskörperschaften erfasst.<sup>132)</sup> Eine gegenteilige Auffassung würde außerdem dazu führen, dass § 4a Z 1 lit d EStG gegen das Unionsrecht verstößt. Zuwendungen an ausländische Gebietskörperschaften wären dann schlechter gestellt als Zuwendungen an inländische Gebietskörperschaften. Eine Rechtfertigung dafür ist nicht ersichtlich. Daher spricht auch die unionsrechtskonforme Interpretation dafür, den Begriff der Gebietskörperschaft weit zu verstehen und auch ausländische Gebietskörperschaften darunter zu subsumieren.

<sup>129)</sup> *Lang*, SWK 2009, 462.

<sup>130)</sup> AA *Kühbacher*, ÖStZ 2010, 53 f.

<sup>131)</sup> Vgl ua EuGH 10.4.1984, Rs C-14/83, *von Colson und Kamann*, Slg 1984, I-1891, Rz 28; EuGH 10.4.1984, Rs C-79/83, *Harz/Deutsche Tradax*, Slg 1984, I-1921, Rz 28; EuGH 8.10.1987, Rs C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*, Slg 1987, I-3969, Rz 12; EuGH 4.2.1988, Rs C-157/86, *Murphy*, Slg 1988, I-673, Rz 11; EuGH 13.11.1990, Rs C-106/89, *Marleasing*, Slg 1990, I-4135, Rz 8; EuGH 14.7.1994, Rs C-91/92, *Faccini Dori*, Slg 1994, I-3325, Rz 26; EuGH 5.10.1994, Rs C-165/91, *van Munster*, Slg 1994, I-4661, Rz 34; EuGH 10.2.2000, Rs C-270/97 und C-271/97, *Deutsche Post*, Slg 2000, I-929, Rz 62; EuGH 23.3.1982, Rs 53/81, *Levin*, Slg 1982, 1035, Rz 9 und 11.

<sup>132)</sup> Vgl II.2.C. in diesem Beitrag.

### D. Juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind (lit e)

Einer unionsrechtskonformen Interpretation ist mE auch § 4a Z 1 lit e EStG zugänglich. Die Regelung lässt zwei Normhypothesen zu: Einerseits könnte man argumentieren, dass nur inländische Einrichtungen als begünstigte Zuwendungsempfänger in Frage kommen. Andererseits ist es ebenso vertretbar, auch Zuwendungen an ausländische Einrichtungen als begünstigt anzusehen.

Wiederum ergibt sich, dass ein Verstoß gegen das Unionsrecht nur ausgeschlossen werden kann, wenn die Vorschrift der zweiten Normhypothese folgend interpretiert wird. Die Ansicht von *Lang* zur Interpretation des § 4a Z 1 lit a EStG kann mE auch für Zwecke des § 4a Z 1 lit e EStG herangezogen werden. Demnach sind auch Zuwendungen an ausländische juristische Personen – oder an juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften iSd § 4a Z 1 lit d EStG –, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben für die Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind, begünstigt.

## IV. Fazit

Es zeigt sich, dass die *Europäische Kommission* durchaus zu Recht Zweifel an der Unionsrechtskonformität der österreichischen Bestimmungen für Zuwendungsbegünstigungen von Forschungsförderungen hegt. Der Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit ist mE zwar nicht eröffnet. Aus der Sicht der Kapitalverkehrsfreiheit sind die Regelungen aber jedenfalls bedenklich. Da die Kapitalverkehrsfreiheit auch für Drittstaaten gilt, spielt die Frage, welche Grundfreiheit anwendbar ist, durchaus eine Rolle. Geht man davon aus, dass ausschließlich die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar ist, müsste man den *gesamten* § 4a EStG dahingehend prüfen, ob er – auch im Verhältnis zu Drittstaaten – dem Unionsrecht entspricht.

**Korrespondenz:** Mag. Christoph Marchgraber, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien, Althanstraße 39–45, 1090 Wien, Österreich, e-mail: christoph.marchgraber@wu.ac.at.

## SpringerRecht.at



- **hier** können Sie diesen Beitrag kommentieren
- **hier** finden Sie Vorschauen unserer juristischen Zeitschriftenartikel
- **hier** gibt es: News, Expertenforen, Neuerscheinungen und Zeitschriften, ...