

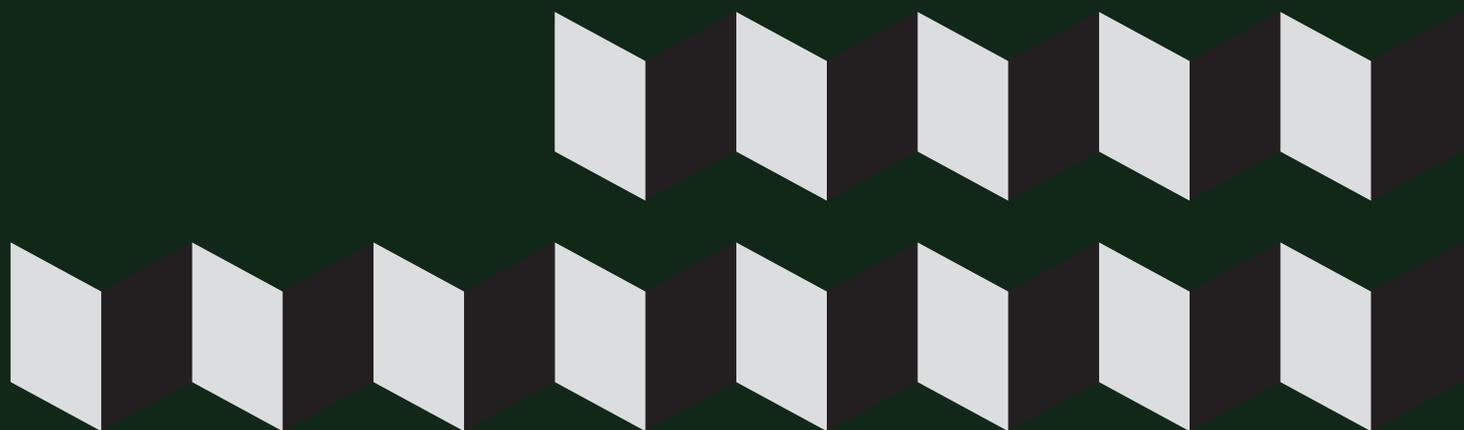


Die Privatstiftung

Nationales und internationales Stiftungsrecht

Schriftleitung

Georg Kodek, Christian Ludwig, Johannes Zollner



164 | Beiträge

Wissenszurechnung bei der Privatstiftung

Bernhard König

180 |

Der Trust – eine Alternative zur Stiftung auch in Österreich?

Thomas Lungkofler

196 | Rechtsprechung

Gerichtliche Genehmigung der Vorstandsvergütung

Zuwendungen einer Privatstiftung an spendenbegünstigte Begünstigte

PSR 2010/48

§ 4 a EStG;
§ 8 Abs 4 Z 1,
§ 12 Abs 1 Z 1 und
Z 5 KStG

Spende;

Einkommens-
verwendung;Privatstiftung;
Zuwendung

Freiwillige Zuwendungen einer Privatstiftung an ihre (Letzt-)Begünstigten stellen grundsätzlich steuerneutrale Einkommensverwendungen dar. Erfüllt ein (Letzt-)Begünstigter aber gleichzeitig die Voraussetzungen der Spendenbegünstigung des § 4 a EStG, stellt sich die Frage, ob Zuwendungen unter diesen Umständen nicht doch abzugsfähig sind.

Von Martina Gruber und Christoph Marchgraber^{*)}

Inhaltsübersicht:

- Der Spendenabzug im Ertragsteuerrecht
- Der Grundsatz der Steuerneutralität der Einkommensverwendung bei der Privatstiftung
- Das Verhältnis des Spendenabzugs zum Grundsatz der Steuerneutralität der Einkommensverwendung
- Conclusio: die Begünstigungen des Spendenabzugs für Privatstiftungen

Aufwendungen und Erträge sind – von gesetzlichen Sonderbestimmungen abgesehen – für die Ermittlung der Einkünfte einer Körperschaft nur im Bereich der Einkünfteerzielung steuerlich relevant. (Freiwillige) Zuwendungen einer Privatstiftung an (Letzt-)Begünstigte sind nicht durch den Betrieb veranlasst. Sie stellen Einkommensverwendung iSd § 8 Abs 2 KStG dar und sind daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zweifelhafte ist die (Nicht-)Abzugsfähigkeit jedoch dann, wenn Zuwendungen an (Letzt-)Begünstigte gleichzeitig als Spenden iSd § 4 a EStG oder § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG zu klassifizieren sind. Der Kreis der spendenbegünstigten Einrichtungen wurde durch das StRefG 2009 bedeutend erweitert. Gerade jetzt ist diese Rechtsfrage daher von großer Bedeutung, da nicht wenige Privatstiftungen solche Zuwendungen in Form von Spenden tätigen werden.

A. Der Spendenabzug im Ertragsteuerrecht

Spenden¹⁾ sind vom Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs 4 EStG grundsätzlich nicht umfasst. Freiwillige Zuwendungen – zu denen auch Spenden zählen – sind

nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG nämlich dem nicht abzugsfähigen Bereich zuzuordnen.²⁾ Eine Abzugsfähigkeit von Spenden ist demnach nur dann gegeben, wenn die Zuwendungen betrieblich veranlasst sind.³⁾ Der Betriebsausgabenbegriff wurde durch die Einführung des § 4 Abs 4 Z 5 und 6 EStG⁴⁾ jedoch auf bestimmte Arten

^{*)} Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Claus Starlinger und Mag. Birgit Stürzlinger für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) Der Begriff der Spende findet sich im Einkommensteuerrecht lediglich in der Bestimmung des § 4 a Z 3 EStG, wonach darunter Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken zu verstehen sind. Gem § 12 Abs 1 Z 5 KStG fallen unter den Begriff der Spende aber auch freiwillige Zuwendungen. Dieser Begriff der freiwilligen Zuwendungen findet sich in der Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG und umfasst Zuwendungen an andere als unterhaltsberechtigte Personen, die ohne wirtschaftliche Gegenleistung oder ohne rechtliche Verpflichtung des Leistenden erbracht werden. Vgl dazu VwGH 7. 9. 1990, 90/14/0093; Haimerl/Philipp, Spenden und Sponsoring aus ertragsteuerlicher Sicht, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen (2002) 133 (135); Doralt/Kofler, Einkommensteuergesetz¹¹ (2007) § 20 Tz 107; Renner, Abzugsfähige und nicht abzugsfähige Spenden aus Sicht der Gesetzes- und der Verwaltungspraxis, SWK 2002, 790.

2) Vgl Wiesner, Die schwierige Abgrenzung betrieblicher und außerbetrieblicher Zahlungen, SWK 1991 A I 139 (A I 151f); EStR 2000, Rz 1642.

3) Vgl Jakom/Baldauf, EStG³ (2010) § 20 Tz 82; Doralt/Kofler, Einkommensteuergesetz¹¹ § 20 Tz 108; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG³ (2008) § 20 Rz 69; VwGH 11. 5. 1979, 0237/77; EStR 2000, Rz 1084 und 1088.

4) Die Spendenbegünstigung des § 4 a EStG wurde erstmals mit dem BGBl 1958/147 eingeführt und schrittweise erweitert. Ursprünglich waren nur österreichische Hochschulen und Fakultäten, bundesgesetzlich eingerichtete Fonds und die Österreichische Akademie der Wissenschaften als begünstigte Spendenempfänger vorgesehen (§ 4 Abs 4 Z 5 EStG 1972 idF BGBl 1972/440). Diese Liste der begünstigten Spendenempfänger wurde mit der Einkommensteuergesetznovelle 1974 (BGBl 1974/469) auch auf Museen von Gebietskörperschaften ausgedehnt. Durch das Abgabenänderungsgesetz 1980 (BGBl 1980/563) wurde diese Liste erneut erweitert. Der heu-

von nicht betrieblich veranlassenden Spenden erweitert.⁵⁾ Das Steuerreformgesetz 2009⁶⁾ fasst die den Spendenabzug betreffenden Regelungen aus systematischen Gründen in einem neuen § 4 a EStG zusammen.⁷⁾ Die Z 1 und 2 des neuen § 4 a EStG wurden dabei inhaltsgleich aus den alten Regelungen des § 4 Abs 4 Z 5 und 6 EStG idF vor BGBl I 2009/26 übernommen.⁸⁾ Für den außerbetrieblichen Bereich ist die Abzugsfähigkeit von Spenden als Sonderausgaben in den Bestimmungen des § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG geregelt, die ihrerseits wiederum auf die Voraussetzungen des § 4 a EStG verweisen.⁹⁾ Das Körperschaftsteuerrecht stellt in § 12 Abs 1 Z 5 KStG ebenfalls klar, dass Spenden, soweit sie nicht unter § 4 a EStG oder § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG fallen, dem nicht abzugsfähigen Bereich zuzuordnen sind.¹⁰⁾ Die Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 5 KStG macht deutlich, dass die Betriebsausgabenfiktion¹¹⁾ des § 4 a EStG auch auf das Körperschaftsteuerrecht durchschlägt.

Das Ertragsteuerrecht anerkennt somit insgesamt die Abzugsfähigkeit von Spenden, sofern die Voraussetzungen des § 4 a EStG erfüllt sind. Um die durch die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung entstehenden Steuerausfälle zu beschränken, hat sich der Gesetzgeber entschlossen, die Spendenabsetzbarkeit mit 10% des Gewinns des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu deckeln.¹²⁾ An der grundsätzlichen Abzugsfähigkeit der Spende ändert diese Grenze aber nichts.

B. Der Grundsatz der Steuerneutralität der Einkommensverwendung bei der Privatstiftung

Nach § 8 Abs 2 KStG ist eine Einkommensverwendung in Form offener oder verdeckter Ausschüttungen sowie

Entnahmen oder Einkommensverwendung in anderer Weise steuerlich neutral zu behandeln. Darüber hinaus streicht § 12 Abs 1 Z 1 erster Satz KStG nochmals die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben für die Erfüllung der durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschriebenen Zwecke hervor.¹³⁾ Zuwendungen von Privatstiftungen an ihre (Letzt-)Begünstigten stellen somit Einkommensverwendung dar und sind grundsätzlich steuerlich unbeachtlich.¹⁴⁾ Welche Form der Einkommensverwendung die Zuwendung der Privatstiftung an ihre (Letzt-)Begünstigten dabei konkret darstellt, ist nicht restlos geklärt.¹⁵⁾ Aufgrund der begrifflichen Definition der Ausschüttung wird eine Zuordnung zu § 8 Abs 2 TS 1 KStG abgelehnt.¹⁶⁾ Privatstiftungen haben im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften keine Eigentümer.¹⁷⁾ Wiesner geht deshalb davon aus, dass eine Einbeziehung in den Kreis der von den *verdeckten* Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 TS 1 KStG Betroffenen nur dann denkbar ist, wenn dem Zuwendungsempfänger eine eigentümerähnliche Stellung zukommt.¹⁸⁾ Folgt man dieser Auffassung, sind Zuwendungen einer Privatstiftung an ihre (Letzt-)Begünstigten auch in Form einer *offenen* Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 TS 1 KStG nur dann denkbar, wenn die betroffenen (Letzt-)Begünstigten eine eigentümerähnliche Stellung haben. § 8 Abs 2 TS 1 KStG trifft nämlich keine Differenzierung zwischen offener und verdeckter Ausschüttung.¹⁹⁾ Aber selbst wenn man Zuwendungen von Privatstiftungen an ihre (Letzt-)Begünstigten nicht von § 8 Abs 2 TS 1 KStG erfasst sieht, wären sie nach

tige Wortlaut fand mit der Einführung des EStG 1988 (BGBl 1988/400) Eingang in das Gesetz.

- 5) Dem VwGH (22. 3. 1993, 91/13/0060) – unter Verweis auf *Stoll* – zufolge ist das Ziel des § 4 a EStG Aufwendungen, welchen die betriebliche Veranlassung fehlt, dem Betriebsausgabenbereich zuzuordnen. Vgl *Stoll*, Forschungszuwendungen als steuerliche Abzugsposten (1978) 37; *Doralt/Renner*, Einkommensteuergesetz¹³ (2009) § 4 a Tz 4; *Marchgraber*, Steuerliche Forschungsförderung im Lichte des Unionsrechts, ZfHR 2010, 47 (54).
- 6) BGBl I 2009/26.
- 7) Vgl *Gierlinger/Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009, 93 (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). Zur unionsrechtlichen Problematik der Bestimmung s *Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4 a Z 1 lit a und c EStG auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ 2010, 51 (51 ff); *Marchgraber*, ZfHR 2010, 47 ff.
- 8) ErläutRV 54 BlgNR 24. GP 9. Die neu eingeführten Regelungen des § 4 a Z 3 und 4 EStG erlauben zusätzlich 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.
- 9) Vgl *Jakom/Balduf*, EStG³ § 18 Tz 126.
- 10) Siehe *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 12 Tz 28.
- 11) Spenden fallen grundsätzlich nicht unter den Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs 4 EStG. Erst durch die „Fiktion“ des § 4 a EStG werden sie als Betriebsausgaben abzugsfähig. Siehe dazu bereits die Nachweise in FN 5; weiters *Wiesner*, Zuwendungen an die spendenbegünstigte Gesellschafter-Körperschaft als Betriebsausgabe oder als verdeckte Ausschüttung, RWZ 2004, 139 (140).
- 12) ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 65. Im außerbetrieblichen Bereich erfolgt nach § 18 Abs 1 Z 7 und Z 8 lit c EStG die Deckelung mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrags der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres.

- 13) Die hA misst der Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 KStG lediglich deklarative Bedeutung bei. Vgl *Hobler*, Die Abzugsverbote nach § 12 KStG in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, in FS Bauer (1986) 131 (133 ff); *Ehmcke*, Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft, in *Widmann* (Hrsg), Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, DStJG 20 (1997) 256 (260); *Kofler*, Fremdfinanzierte offene Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, GesRZ 2002, 10 (12) mwN. Auch der Bestimmung des § 8 Abs 2 KStG wird zum Teil nur deklarative Bedeutung zuerkannt. Vgl dazu ausführlich *Gassner*, Der Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes und seine Bedeutung für die verdeckte Gewinnausschüttung, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, in FS Bauer (1986) 73 (76 f) mwN.
- 14) Vgl *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer* (Hrsg), Privatstiftungssteuerrecht² (2009) II/510; *Beiser*, Fremdübliche Vermietung oder verdeckte Ausschüttung/Zuwendung? SWK 2009, 903 (911); *König*, Die Vermögens- und Nutzungszuwendung von eigen- bzw gemischt-nützigen Privatstiftungen, RdW 2002, 311 (313 ff); *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 8 Tz 9; *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹² (2009) § 8 Rz 106; *Wiesner*, Die laufende Besteuerung der Privatstiftung, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 175 (221 ff); *ders*, Die Privatstiftung im Abgaberecht, RdW 1993, 344 (345); *StiftR* 2009 Rz 75 ff.
- 15) *Ludwig/Fraberger* bezweifeln generell die Anwendbarkeit des § 8 Abs 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung) auf Privatstiftungen. Aufgrund der steuerlichen „Nähe“ der Privatstiftung zur Besteuerung der natürlichen Personen sei vielmehr der Fremdverhaltensgrundsatz die einzige Schranke bei der Einkommensermittlung (*Ludwig/Fraberger*, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei eigennützigen Privatstiftungen – eine Schimäre? ZfS 2005, 26 [26 ff]).
- 16) Vgl *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹² § 8 Rz 86/1; *KStR* 2001 Rz 720.
- 17) Siehe *Arnold*, Privatstiftungsgesetz² (2007) § 1 Rz 8 f mwN.
- 18) Vgl *Wiesner*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984 A I 167 (A I 169). Vgl aber VwGH 30. 4. 1965, 2325/63, wonach der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung es nicht erfordert, dass „zwischen dem Unternehmen, das den Gewinn ausschüttet, und dem Empfänger desselben ein Gesellschaftsverhältnis oder ein gesellschaftsähnliches Verhältnis bestehe.“ Vgl auch *König*, RdW 2002, 313.
- 19) Vgl *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG § 8 Tz 144.

Stangl vom Entnahmetatbestand des § 8 Abs 2 TS 2 KStG²⁰⁾ oder in letzter Konsequenz vom Auffangtatbestand des § 8 Abs 2 TS 3 KStG (Einkommensverwendung in anderer Weise)²¹⁾ erfasst.²²⁾ Da § 8 Abs 2 KStG nicht zwischen den verschiedenen Teilstrichen der Bestimmung differenziert, ist die Frage, unter welchen Tatbestand Zuwendungen von Privatstiftungen zu subsumieren sind, für die Rechtsfolge aber letztlich nicht von Relevanz.²³⁾ Im Ergebnis wird das Abzugsverbot von Zuwendungen einer Privatstiftung an (Letzt-)Begünstigte jedenfalls nicht bestritten werden können, denn selbst wenn man die Anwendung des § 8 Abs 2 KStG für Privatstiftungen ablehnt, werden derartige Zuwendungen dem satzungsmäßigen Zweck der Privatstiftung entsprechen und daher vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 1 KStG erfasst.²⁴⁾

Gerade die Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 KStG beinhaltet aber nun eine für Privatstiftungen relevante Besonderheit. Mit der Einführung des Privatstiftungsgesetzes wurde die Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 1 KStG nämlich um einen zweiten Satz erweitert: „Eine Privatstiftung kann Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auch nicht als Sonderausgaben (§ 8 Abs 4 Z 1) abziehen.“ Ziel des Gesetzgebers war es, Zuwendungen einer Privatstiftung an (Letzt-)Begünstigte auch nicht im Wege einer Sonderausgabe (§ 8 Abs 4 Z 1 KStG) zum Abzug zuzulassen.²⁵⁾ Unklar ist dabei aber, wie der (Klammer-)Verweis auf § 8 Abs 4 Z 1 KStG zu verstehen ist. Dem Wortlaut des Verweises zufolge wären derartige Zuwendungen nicht als Renten und dauernde Lasten iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG, als Steuerberatungskosten iSd § 18 Abs 1 Z 6 EStG sowie als außerbetriebliche Spenden iSd § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG abzugsfähig. Damit wären auch Zuwendungen an (Letzt-)Begünstigte, die zugleich spendenbegünstigte Einrichtungen iSd § 4 a EStG sind, nicht als Sonderausgaben abzugsfähig. Diesem Ergebnis steht jedoch § 12 Abs 1 Z 5 KStG entgegen, wonach die Abzugsfähigkeit von Spenden einer Privatstiftung dann erhalten bleibt, wenn diese die Voraussetzungen des § 4 a EStG erfüllen. Es stellt sich daher die Frage, ob Zuwendungen an (Letzt-)Begünstigte, die zugleich abzugsfähige Spenden iSd § 4 a EStG darstellen, auf der Ebene der Privatstiftung – wie in § 12 Abs 1 Z 5 KStG festgehalten – abzugsfähig sind oder eine Form der Einkommensverwendung darstellen und daher einem Abzugsverbot unterliegen.

C. Das Verhältnis des Spendenabzugs zum Grundsatz der Steuerneutralität der Einkommensverwendung

Ausgangspunkt der Analyse ist die Rsp des VwGH zu einem Fall der verdeckten Gewinnausschüttung, die zugleich eine Spende darstellt: Mit dem Verhältnis der Nichtabzugsfähigkeit von verdeckten Gewinnausschüttungen und der Abzugsfähigkeit von Spenden iSd § 4 Abs 4 Z 6 EStG idF vor BGBl I 2009/26 hatte sich das Höchstgericht in seinem Erkenntnis v 28. 4. 2004 zu befassen.²⁶⁾ Dabei leistete eine Gesellschaft Zahlungen an ein nach § 4 Abs 4 Z 6 lit b TS 1 EStG idF vor BGBl I 2009/26²⁷⁾ spendenbegünstigtes Museum. Dieses Mu-

seum wurde von einer Körperschaft öffentlichen Rechts, die zugleich Alleingesellschafterin der spendenden Gesellschaft war, geführt. Der VwGH kam zum Ergebnis, dass der Spendenbegünstigung Vorrang vor der verdeckten Gewinnausschüttung zu geben ist. Selbst wenn Spenden offenkundig durch die Gesellschafterstellung veranlasst und damit die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG erfüllt sind, bleibt die Abzugsfähigkeit somit erhalten. Die Spende erfüllt dem VwGH zufolge zwar nicht die Voraussetzungen des Betriebsausgabenbegriffs nach § 4 Abs 4 EStG, da es an der betrieblichen Veranlassung fehlt. Sie ist daher der Einkommensverwendung zuzuordnen und wäre demnach grundsätzlich nicht abzugsfähig. Aufwendungen, die dem Bereich der Einkommensverwendung zuzuordnen sind, wird nach § 4 Abs 4 Z 6 EStG idF vor BGBl I 2009/26 die Betriebsausgabeneigenschaft jedoch explizit zuerkannt.²⁸⁾ Spenden sind somit auch dann als Betriebs- oder Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie der Einkommensverwendung iSd § 8 Abs 2 KStG zuzuordnen sind.²⁹⁾

Dem VwGH zufolge greift der Vorrang des Spendenabzugs vor der Steuerneutralität der Einkommensverwendung auch im außerbetrieblichen Bereich.³⁰⁾ Während bei Kapitalgesellschaften die Existenz eines außerbetrieblichen Bereichs bezweifelt wird,³¹⁾ ist dieser bei Privatstiftungen wesensimmanent.³²⁾ Gerade im au-

20) So Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹² § 8 Tz 86/1. Im umgekehrten Fall einer Zuwendung des Stifters an die Privatstiftung sieht Tanzer in der Vermögensübertragung keine Einlage iS des Einkommensteuerrechts. Die Bestimmung des § 6 Z 14 lit b EStG wird damit gar nicht einschlägig (Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer (Hrsg), Privatstiftungssteuerrecht² II/193 ff). Wenn nun aber Einlagen in eine Privatstiftung nicht möglich sind, wäre im Umkehrschluss wohl auch eine Entnahme ausgeschlossen.

21) § 8 Abs 2 TS 3 KStG wird als Auffangtatbestand für alle Formen der Einkommensverwendung verstanden, die nicht unter die Tatbestände des § 8 Abs 2 TS 1 und 2 KStG subsumiert werden können. Vgl Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG § 8 Tz 167 mwN.

22) Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer (Hrsg), Privatstiftungssteuerrecht², II/510.

23) Vgl KStR 2001 Rz 718.

24) Vgl dazu Plansky in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG § 12 Tz 9 ff. ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 42.

25) VwGH 28. 4. 2004, 2001/14/0166.

26) Dies entspricht jetzt der Bestimmung des § 4 a Z 2 lit b TS 1 EStG.

27) Vgl dazu Plansky, VwGH: Spendenabzug keine vGA, GeS aktuell 2005, 128 (128 ff); Wiesner, RWZ 2004, 140; Renner, Spenden an den Gesellschafter als abzugsfähige Betriebsausgaben, SWK 2004, 691 (691 ff).

28) Anders hingegen EStR 2000 Rz 1330 b.

30) „Darauf hingewiesen sei, dass auch aus dem Privatvermögen einer Kapitalgesellschaft – eine Kapitalgesellschaft kann ausnahmsweise neben Betriebsvermögen auch Privatvermögen aufweisen (vgl Hofstätter/Reichel, Tz 77 ff zu § 4 Abs 1 EStG 1988) – getätigte Zuwendungen an Museen der Körperschaften öffentlichen Rechts das Einkommen der Kapitalgesellschaft mindern, und zwar gemäß § 8 Abs 4 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 7 EStG als Sonderausgaben.“ (VwGH 28. 4. 2004, 2001/14/0166).

31) Vgl Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004); ders, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005, 39 (39 ff); Bruckner, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003, 110 (110 ff); Wiesner, Außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf dem Prüfstand, RWZ 2007, 129 (129); ders, „Privatvermögen“ einer GmbH – VwGH setzt die Judikatur zur Trennung von betrieblichen und gesellschaftlichen Vermögen fort, RWZ 2004, 225 (225 ff); ders, Betriebliche oder außerbetriebliche Veranlassung bei einer Kapitalgesellschaft, RWZ 2000, 229 (229 ff); Urtz, Neueste VwGH-Judikatur: Die Privatsphäre von Kapitalgesellschaften, GeS aktuell 2007, 390 (390 ff).

32) So zB Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer (Hrsg), Privatstiftungssteuerrecht² (2009) II/264.

ßerbetrieblichen Bereich steht bei Privatstiftungen der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an einen spendenbegünstigten (Letzt-)Begünstigten nun scheinbar der Wortlaut des § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz KStG entgegen. Der historische Sinn und Zweck des Abzugsverbots in § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz KStG führt jedoch zu einem anderen Ergebnis: § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz KStG sollte nämlich in Wahrheit lediglich die Nichtabzugsfähigkeit von Zuwendungen an (Letzt-)Begünstigte in Form von Renten und dauernden Lasten iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG bewirken, nicht aber von anderen Sonderausgabentatbeständen. Dies zeigt die Entstehungsgeschichte der Norm: Die verwiesene Bestimmung des § 8 Abs 4 Z 1 KStG umfasste bereits bei der Einführung des § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz KStG mit dem PSG 1993 einen Verweis auf die Sonderausgabentatbestände des § 18 Abs 1 Z 1, 6 und 7 EStG.³³⁾ Aus den Materialien zum PSG 1993 geht aber eindeutig hervor, dass die Abzugsbeschränkung des § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz KStG lediglich für Renten und dauernde Lasten iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG greifen soll, nicht hingegen für Steuerberatungskosten (§ 18 Abs 1 Z 6 EStG) sowie für Spenden iSd § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG.³⁴⁾ Für Steuerberatungskosten iSd § 18 Abs 1 Z 6 EStG ist dies nicht weiter begründungsbedürftig, da solche Kosten ohnehin nicht gleichzeitig Zuwendungen darstellen können.³⁵⁾ Aber auch für Spenden iSd § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG – die grundsätzlich Zuwendungen von Privatstiftungen an ihre Begünstigten darstellen können – besteht ein guter Grund, die Abzugsbeschränkung des § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz KStG dort gerade nicht gelten zu lassen (und somit auf Renten und dauernde Lasten iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG zu begrenzen). Die Sonderausgabentatbestände für Renten und dauernde Lasten iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG einerseits sowie für Spenden iSd § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG andererseits unterscheiden sich nämlich hinsichtlich ihrer Zielsetzung. Die Abzugsfähigkeit von (außerbetrieblichen) Renten als Sonderausgaben beruht auf dem Gedanken, dass die Rentenform beim Empfänger der Zahlung grundsätzlich die Steuerpflicht auslösen kann und daher korrespondierend beim Verpflichteten diese Aufwendungen abzugsfähig sein sollen.³⁶⁾ Eine besondere sozialpolitische oder sonstige Motivation besteht für den Sonderausgabenabzug von Renten in Wahrheit nicht. Im Vordergrund steht hier der Gedanke des „Ausgleichs“ für die grundsätzliche Steuerbarkeit beim Empfänger. Wenn nun aber Zuwendungen einer Privatstiftung in Form von Renten gewährt werden, bedarf es zur Rechtfertigung der Steuerpflicht der Zuwendungen – die ohnedies (dh unabhängig von der Rentenform) nach § 27 Abs 1 Z 7 EStG eintritt – keiner korrespondierenden Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe. Daher ist es bei Renten folgerichtig, dass diese durch § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz KStG (iVm § 8 Abs 4 Z 1 KStG) vom Abzug ausgeschlossen werden.

Im Gegensatz dazu hat die Abzugsfähigkeit von Spenden einen ganz anderen Hintergrund: Ziel der Spendenbegünstigung ist es, einen Anreiz für finanzielles soziales Engagement von Individuen und Unternehmen zu schaffen.³⁷⁾ Dem Spendenabzug liegt somit ein Anreiz- und Fördergedanke zugrunde.³⁸⁾ Dieser Gedanke wird nun durch die Abzugsfähigkeit der Spende

– auch wenn diese in Gestalt von Zuwendungen einer Privatstiftung an ihren spendenbegünstigten (Letzt-)Begünstigten erfolgt – gerade erst verwirklicht. Die unterschiedliche Behandlung von Zuwendungen einer Privatstiftung in Form von (nichtabzugsfähigen) Renten und dauernden Lasten im Gegensatz zu (steuerlich abzugsfähigen) Spenden lässt sich also mit der unterschiedlichen Zielsetzung des Gesetzgebers nachvollziehbar begründen.

Ziel des Gesetzgebers war es somit nicht, den schon bei Einführung des PSG 1993 von § 8 Abs 4 Z 1 KStG umfassten Sonderausgabenabzug für Steuerberatungskosten und Spenden durch das PSG 1993 einzuschränken. Die Einschränkung sollte vielmehr – wie auch in den Gesetzesmaterialien zum PSG 1993 festgehalten – bloß die Renten und dauernden Lasten iSd § 18 Abs 1 Z 1 EStG treffen. Die Auffassung von *Wiesner*, wonach die Spendenbegünstigung des § 4a EStG bzw § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG als die speziellere Norm Vorrang vor dem allgemeinen Einkommensverwendungsstatbestand hat und die Abzugsfähigkeit von Spenden auch dann gegeben ist, wenn die Spende von einer Privatstiftung an ihre (Letzt-)Begünstigten getätigt wird,³⁹⁾ wird somit durch dieses historisch-teleologische Argument untermauert.

D. Conclusio: die Begünstigungen des Spendenabzugs für Privatstiftungen

Der Spendenabzug der § 4a EStG und § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG ist unabhängig von der Rechtsform des Spenders. Somit können auch Privatstiftungen diese Begünstigung sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich in Anspruch nehmen. Der VwGH erkannte – zum Fall der (verdeckten) Gewinn-

33) Dieser Verweis wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2009 (BGBl I 2009/151) auch auf den Tatbestand des § 18 Abs 1 Z 8 EStG erweitert. Hintergrund dieser Erweiterung war das Ziel des Gesetzgebers sicherzustellen, dass „auch Geldzuwendungen an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 als Sonderausgabe Berücksichtigung finden, sofern sie nicht Betriebsausgaben darstellen.“ Den Materialien lässt sich kein Hinweis entnehmen, dass die Abzugsfähigkeit von Spenden iSd § 4a Z 3 und 4 EStG für Privatstiftungen eingeschränkt sein soll.

34) ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 42: „Mit dem neuen zweiten Satz in § 12 Abs 1 Z 1 wird erreicht, daß Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte im Hinblick auf die der Dividendenbesteuerung entsprechende Empfängerbesteuerung auch nicht im Wege des Sonderausgabentatbestands der **Renten und dauernden Lasten** abzugsfähig sein können.“ (Hervorhebung durch die Autoren).

35) Bei Steuerberatungskosten stellt sich der Konflikt, ob eine an sich steuerverneutrale Zuwendung gleichzeitig nach § 18 Abs 1 Z 6 EStG abzugsfähig ist, erst gar nicht. Als Sonderausgaben können nämlich nur tatsächlich entstandene Steuerberatungskosten abzugsfähig sein (vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG³ § 18 Tz 120ff), dh solche Kosten, für die eine Steuerberatungsleistung erbracht wurde. Dieser Gegenleistungscharakter schließt das gleichzeitige Vorliegen einer Stiftungszuwendung aus. Würden hingegen Zahlungen ohne Gegenleistungscharakter, dh ohne tatsächlich zugrundeliegende Steuerberatungsleistung, erfolgen, wären diese Zahlungen auch nicht vom Sonderausgabentatbestand des § 8 Abs 4 Z 1 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 6 KStG umfasst.

36) Vgl. *Stoll*, Rentenbesteuerung⁴ (1997) 574f.

37) ErläutRV 54 BlgNR 24. GP 3; vgl. dazu *Mayr*, StRefG 2009: Familienpaket und Spendenabzug, RdW 2009, 228 (230).

38) ErläutRV 457 BlgNR 15. GP 19f; vgl. auch *Wernl*, Die steuerbegünstigten Zuwendungen an Wissenschaft und Forschung, SWK 1988 A I 101 (A I 101).

39) *Wiesner* in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Privatstiftungs-gesetz 214 (225); *ders*, RWZ 2004, 140.

ausschüttung einer Kapitalgesellschaft –, dass die Abzugsfähigkeit von Spenden auch dann gegeben ist, wenn die Spende einer Kapitalgesellschaft gleichzeitig der Einkommensverwendung zuzurechnen ist. Dieser vom VwGH postulierte Vorrang der Spendenbegünstigung vor dem Grundsatz der Steuerneutralität der Einkommensverwendung kann auf die Privatstiftung übertragen werden. Historisch-teleologische Argumente sprechen nämlich gerade bei Privatstiftungen für diesen Vorrang des Spendenabzugs vor den Grundsätzen der Einkommensverwendung. Nach dem Wortlaut der Bestimmung wären Spenden zwar vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz KStG umfasst. Der erste Blick trägt hier jedoch, lassen die Ziele des historischen Gesetzgebers doch erkennen, dass lediglich Renten und dauernde Lasten von diesem Abzugsverbot erfasst sein sollen. Warum der Gesetzgeber in § 12 Abs 1 Z 1 zwei-

ter Satz KStG nicht den Weg eines direkten Verweises auf § 18 Abs 1 Z 1 EStG gewählt hat, anstatt sich der trügerischen Verweiskette über § 8 Abs 4 Z 1 KStG zu bedienen, bleibt offen. Die Reichweite des Verweises auf § 8 Abs 4 Z 1 KStG ist teleologisch zu reduzieren. Dies löst den Konflikt mit der Anordnung des § 12 Abs 1 Z 5 letzter Halbsatz KStG, die begünstigte Spenden für abzugsfähig erklärt. Solche Spenden sind auf Ebene einer Privatstiftung somit auch dann abzugsfähig, wenn sie an spendenbegünstigte (Letzt-)Begünstigte erfolgen.⁴⁰⁾

40) Der nach § 1 Abs 3 Z 3 KStG beschränkt steuerpflichtige spendenbegünstigte Empfänger solcher Zuwendungen kommt darüber hinaus aufgrund der Bestimmungen des § 21 Abs 2 Z 6 KStG und des § 94 Abs 6 lit e EStG in den Genuss der Steuerfreiheit dieser Zuwendung.

→ In Kürze

Dem VwGH zufolge ist eine (verdeckte) Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft, die gleichzeitig eine Spende iSd § 4 a EStG darstellt, abzugsfähig, obwohl Gewinnausschüttungen grundsätzlich der steuerneutralen Einkommensverwendung (§ 8 Abs 2 KStG) zuzuordnen sind. Dieser Vorrang der Spendenabzugsfähigkeit vor dem Grundsatz der Steuerneutralität der Einkommensverwendung ist auch auf Zuwendungen von Privatstiftungen an ihre spendenbegünstigten Begünstigten übertragbar. Das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 1 KStG steht der Abzugsfähigkeit solcher Zuwendungen in Form von Spenden nicht entgegen.

→ Zum Thema

Über die Autoren:

Mag. Martina Gruber ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).
Kontaktadresse: Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Althanstrasse 39–45, 1090 Wien, Stiege 5, 4. Stock. Tel: (01) 313 36/4645, E-Mail: martina.gruber@wu.ac.at, Internet: www.wu.ac.at/taxlaw

Mag. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).
Kontaktadresse: Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Althanstrasse 39–45, 1090 Wien, Stiege 5, 4. Stock. Tel: (01) 313 36/4645, E-Mail: christoph.marchgraber@wu.ac.at, Internet: www.wu.ac.at/taxlaw

