

Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2011

Spendenabzug und Steuerpolitik

Geltende Rechtslage und mögliche Alternativen

VON PROF. DR. DR. H. C. MICHAEL LANG*)

Die österreichische Rechtsordnung kennt seit Jahrzehnten Regelungen über die Abzugsfähigkeit von Spenden. Ursprünglich waren nur Spenden an wissenschaftliche Einrichtungen begünstigt. 2009 hat der Gesetzgeber auch Zuwendungen an Körperschaften einbezogen, die mildtätige Zwecke verfolgen oder sich der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern oder der Hilfestellung in Katastrophenfällen annehmen.¹⁾ Nach einem vom BMF zur Begutachtung ausgesendeten Gesetzesentwurf soll der Kreis der für begünstigte Spenden in Betracht kommenden Empfänger nun auch auf Feuerwehren, Umweltschutzorganisationen und Tierheime erweitert werden.²⁾ Dies soll Anlass sein, über die Wirkungen solcher Regelungen und über rechtspolitische Alternativen nachzudenken.

1. Die Versuche zur Rechtfertigung der derzeit geltenden Regelung

Zunächst stellt sich die Frage, ob der Spendenabzug eine steuersystematische Notwendigkeit ist. In diese Richtung gehen die Überlegungen von Klaus Vogel:³⁾ Die Regelung über den Spendenabzug von der Bemessungsgrundlage sei eine Lastenausteilungsnorm. Wer spendet, hat den Betrag der Spende nicht mehr für Konsum oder Investition zur Verfügung.⁴⁾ Spenden ist zwar keine Pflicht, aber erwünscht: Wer das Erwünschte tut, mindert seine steuerliche Leistungsfähigkeit nicht in beliebiger, sondern in erwünschter Weise.⁵⁾ Im Unterschied zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung handelt es sich um eine uneigennützte Einkommensverwendung.⁶⁾ Auf dem Boden dieser Prämisse sollten allerdings Spenden an Körperschaften, die sich um das Gemeinwohl bemühen, wohl generell abzugsfähig sein. Wenn die uneigennützte Einkommensverwendung nicht zur privaten Lebensführung gehört, wäre es darüber hinaus naheliegend, dass auch Ausgaben die Bemessungsgrundlage mindern, die bei jemandem anfallen, der selbst mildtätig ist oder sonst dem Gemeinwohl dient.

*) Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law der WU, Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU und derzeit Global Visiting Professor of Law an der New York University (NYU). – Mag. Alexander Bodmann, Dr. Sabine Heidenbauer, LL.M., Prof. DDR. Gunter Mayr, Prof. Dr. Michael Meyer, Dr. Michaela Neumayr und den Mitarbeitern des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU – insbesondere Mag. Veronika Daurer, Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M., Mag. Christoph Marchgraber, Mag. Lisa Paterno und Mag. Karoline Spies – sowie meinem Research Assistant Brandon Dobyms an der NYU danke ich herzlichst für die kritische Diskussion des Entwurfs, ebenso bin ich für Anregungen dankbar, die ich aus den Diskussionen im Rahmen des von Prof. Daniel Shaviro geleiteten Tax Policy Colloquium an der NYU für dieses Manuskript bekommen habe. Herrn Mag. Marchgraber danke ich auch für die Unterstützung bei der Fahnenkorrektur und der Literaturrecherche.

¹⁾ Vgl. dazu 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.).

²⁾ 267/ME 24. GP (Abgabenänderungsgesetz 2011 [AbgÄG 2011]); dazu auch Mayr/Hammerl, Spendenabzug für Umweltschutz und Tierheime, ÖStZ 2011, in Druck.

³⁾ Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97 (108 f.).

⁴⁾ Vgl. Vogel, StuW 1977, 108; ähnlich Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht, ASA 53 (1984/85) 5 (21); von Auer/Kalusche, Spendenaufkommen, Steueraufkommen und Staatsausgaben: Eine empirische Analyse, in Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa (2007) 13 (19).

⁵⁾ Tipke, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 833.

⁶⁾ Vgl. Geserich in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), Einkommensteuergesetz (2008) § 10b Rz. A 32.

Vor allem Joachim *Lang* und Roman *Seer* haben sich daher dafür ausgesprochen, den Spendenabzug als Sozialzwecknorm anzusehen.⁷⁾ Dass Einkommen nicht Konsumzwecken zugeführt wird, macht es für die Steuerzahlung noch nicht indisponibel. Die Spende ist freiwillig, sodass der Steuerpflichtige die Wahl hat, zu spenden, zu sparen oder zu konsumieren. Auch wenn die Spende ein altruistisches Vermögensopfer enthält, bleibt sie Verwendung disponiblen Einkommens.⁸⁾ Der sich beim Spendenabzug aus dem progressiven Tarif ergebende Regressionseffekt lässt sich vor dem Hintergrund dieser Überlegungen kaum rechtfertigen.

Markus *Achatz* und Sabine *Kirchmayr* haben aus denselben Gründen Kritik an der Rechtslage in Österreich geübt: Aufgrund des progressiven Tarifs kann ein Spender, dessen Grenzsteuersatz 50 % beträgt, in viel stärkerem Ausmaß von der steuerlichen Begünstigung profitieren als Spender mit einem niedrigeren Grenzsteuersatz.⁹⁾ Mit Roman *Seer* kann gefragt werden, warum dem Staat eine Spende eines Niedrigverdieners weniger „wert“ ist als eine gleich hohe Spende eines Steuerpflichtigen mit hohem Einkommen, obwohl es dem Niedrigverdiener erheblich größere Mühe gekostet hat, die Spende überhaupt aufzubringen.¹⁰⁾ Christoph *Trzaskalik* hatte pointiert bemerkt, dass uneigennütziges Handeln förderungswürdig sein mag, nur sollte die Förderung nach Maßgabe der guten Tat und nicht nach den Einkommensverhältnissen des Täters erfolgen.¹¹⁾

Derselbe Effekt lässt sich auch noch aus einem anderen Blickwinkel betrachten: Über die Verfügung jener Steuermittel, die durch den mit einem Spendenabzug verbundenen Verzicht auf Steuereinnahmen bereitgestellt werden, entscheiden letztlich die Spender: Diejenigen, die begünstigte Spenden leisten, verfügen damit gleichzeitig auch über den Einsatz von Steuergeldern. Bei gleich hoher Spendenleistung können Bezieher höherer Einkommen über einen höheren Betrag an Steuermitteln entscheiden als Bezieher niedrigerer Einkommen: Wer 10.000 Euro spendet, darf je nach seiner Einkommenssituation über Steueraufkommen zwischen 0 und 5.000 Euro disponieren. Die Progressivität des Einkommensteuertarifs bringt es zwangsläufig mit sich, dass Bezieher höherer Einkommen auch bei gleich hohen Spenden größeren Einfluss nehmen können, wie Steuermittel verwendet werden. Dass der Gesetzgeber die Entscheidung über den Einsatz von Steuermitteln an einen verhältnismäßig kleinen Personenkreis delegiert und dabei auch noch Bezieher höherer Einkommen privilegiert, könnte auch aus demokratiepolitischer Sicht hinterfragt werden.

Eine Höchstgrenze von abzugsfähigen Spenden, die mit einem Prozentsatz der Vorjahresgewinne oder des Gesamtbetrags der Einkünfte des unmittelbar vorangehenden Kalenderjahres bemessen wird, scheint bei oberflächlicher Betrachtung geeignet, diesen Tendenzen gegenzusteuern. Allerdings kann sie auch dazu führen, dass gerade Beziehern niedriger Einkommen zusätzliche Restriktionen auferlegt sind: Wer jährlich Einkünfte von 80.000 Euro bezieht und sich z. B. aufgrund einer Erbschaft entschließt, einen Betrag von 10.000 Euro an eine mildtätige Körperschaft zu spenden, wird nur

⁷⁾ *J. Lang*, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, Ein Grundsatzthema zum Abbau von Steuersubventionen, *StuW* 1987, 221 (230); *derselbe* in *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*²⁰ (2010) § 4 Rz. 21; *Seer*, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in *Jachmann* (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit*, *DStJG* Band 26 (2003) 11 (41).

⁸⁾ Vgl. *Seer* in *Jachmann*, *Gemeinnützigkeit*, 41.

⁹⁾ *Kirchmayr/Achatz*, Reform des Spendenabzugs in Diskussion, *taxlex* 2006, 385 (385). Vgl. auch *Hernegger*, Private Giving, Tax Policy and Civil Society in Austria – The Manifold Roles of the State in Promoting and Restraining Civil Society. An Austrian Case Study, in *Nautz/Brix* (Hrsg.), *Taxes, Civil Society and the State* (2006) 167 (175); *von Auer/Kalusche* in *Walz/von Auer/von Hippel*, *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht*, 14 und 27.

¹⁰⁾ *Seer* in *Jachmann*, *Gemeinnützigkeit*, 42.

¹¹⁾ *Trzaskalik*, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen? Gutachten E für den 63. DJT (2000) Band I, E 85.

einen Teil des gespendeten Betrags von seiner Bemessungsgrundlage abziehen können. Wer hingegen 400.000 Euro bezieht und 10.000 Euro spenden möchte, hat dieses Problem nicht. Die derzeit in Österreich maßgebende Höchstgrenze kann daher in bestimmten Konstellationen die überproportionale steuerliche Förderung von Spendern, die zur Gruppe der Spitzenverdiener gehören, zusätzlich verschärfen.

Der Umstand, dass die derzeit geltende Höchstgrenze an Vorjahreswerte anknüpft, koppelt den steuerlich maximal geförderten Spendenabzug von der aktuellen Leistungsfähigkeit ab, lässt sich aber dadurch rechtfertigen, dass dem Steuerpflichtigen, der zumindest die Abzugsfähigkeit seiner Spenden sicherstellen will, dadurch Planungssicherheit verschafft wird. Die Höhe der laufenden Einkünfte könnte nämlich im Zeitpunkt der Spendenzahlung nur prognostiziert werden und wäre daher mit Unsicherheit behaftet. Sieht man die Festlegung einer Höchstgrenze als gerechtfertigt, um *dem Staat* zur Finanzierung seines Haushalts die erforderliche Planungssicherheit zu erhalten,¹²⁾ trägt die Anknüpfung an den Gewinn und den Gesamtbetrag der Einkünfte diesem Ziel nicht hinreichend Rechnung. Denn andere Sonderausgaben – wie insbesondere der Verlustabzug – und andere Abzugsposten können das zu versteuernde Einkommen dennoch weiter reduzieren, sodass selbst bei völlig gleichbleibenden Einkommensverhältnissen im Vorjahr und im Jahr der Spende nicht gesichert ist, dass der Steuerpflichtige nach Abzug der Spenden von der Bemessungsgrundlage für das entsprechende Veranlagungsjahr noch eine Steuerleistung an den Fiskus erbringt. Eine Anknüpfung an das *Vorjahreseinkommen* selbst würde aber wiederum dazu führen, dass geleistete Spenden den für den Spendenabzug in der darauffolgenden Periode maßgebenden Höchstbetrag nicht nur dann kürzen, wenn sie aus dem Betriebsvermögen geleistet werden, sondern auch dann, wenn sie als Sonderausgabe berücksichtigt wurden. Eine auch aus anderen Rechtsordnungen bekannte Möglichkeit, eine nicht abziehbare Spende statt dessen in einer künftigen Periode zu berücksichtigen, könnte gemeinsam mit einer an das zu versteuernde Einkommen anknüpfenden Höchstgrenze pro Kalenderjahr den Spendenabzug in voller Höhe gewährleisten, ohne die staatliche Planungssicherheit zu gefährden.¹³⁾ Gegen diesen Vortrag könnte höchstens sprechen, dass Spender, die steuerlich noch von ihren in früheren Perioden geleisteten Spenden „zehren“, möglicherweise weniger Anreiz sehen, eine weitere Zuwendung zu leisten, die nicht unmittelbar die Bemessungsgrundlage mindert, und sich somit nicht zu laufenden Spenden motiviert erachten.

Die Materialien zum EStG 1988 führen aus, dass die Höchstgrenze besteht, „um die durch die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung entstehenden Steuerausfälle entsprechend zu beschränken“.¹⁴⁾ Geht es aber nur um dieses Ziel, kommen andere Mechanismen wie die – schon nach dem EStG 1953 vorgesehene¹⁵⁾ – Abzugsfähigkeit bloß eines Bruchteils der geleisteten Spende oder die Einführung eines absoluten Höchstbetrags genauso in Betracht und sollten ebenfalls in die Diskussion einbezogen werden. Derartige Regelungen könnten dem Gesetzgeber auch ermöglichen, zwischen einzelnen Arten von Spenden zu differenzieren, die in unterschiedlicher Intensität dem Gemeinwohl dienen. Eine von Roman *Seer* vorgeschlagene abgestufte Förderung von Spenden, die typischerweise stärker Substitute zu staatlichen Leistungen bilden, und Spenden, die auch eine gewisse Affinität zur Freizeitgestaltung besitzen,¹⁶⁾ könnte auf diese Weise wirksamer umgesetzt werden, als dies bei einer am Gesamtbetrag der Einkünfte oder am Einkommen ausgerichteten Höchstgrenze, die faktisch ohnehin nur

¹²⁾ Vgl. die von *Seer* in *Jachmann*, Gemeinnützigkeit, 43 ff., angestellten Überlegungen.

¹³⁾ Rechtsvergleichend *Heidenbauer*, Charity Crossing Borders: The Fundamental Freedoms' Impact on Charity and Donor Taxation in Europe (Dissertation WU Wien, 2010) 56 ff.

¹⁴⁾ EriRV 621 BlgNR 17. GP, 65.

¹⁵⁾ Vgl. § 4 Abs. 4 Z 6 EStG 1953 i. d. F. BGBl. Nr. 147/1958.

¹⁶⁾ *Seer* in *Jachmann*, Gemeinnützigkeit, 44.

einen relativ kleinen Kreis von Steuerpflichtigen trifft, der Fall sein könnte. Eine – von Hermann Peyerl forcierte¹⁷⁾ – „*betragsmäßige Deckelung*“ hätte jedenfalls – natürlich abhängig von ihrer konkreten Höhe – tendenziell zur Konsequenz, dass jene Steuerpflichtigen, die aufgrund ihres höheren Einkommens leichter in der Lage und auch gewillt sind, höhere Spenden zu leisten, von einer derartigen Höchstgrenze härter getroffen wären als Steuerpflichtige, für die schon aufgrund ihres geringeren disponiblen Einkommens der Höchstbetrag kaum oder weniger praktische Relevanz hätte.

2. Alternativen zum geltenden Recht

Hermann Peyerl hat darauf hingewiesen, dass sich die öffentliche Hand bei einem erweiterten Spendenabzug veranlasst sehen könnte, „*treffsichere Direktsubventionen an gemeinnützige Organisationen einzuschränken*“.¹⁸⁾ Damit ist aber auch eine mögliche rechtspolitische Alternative zum geltenden Steuerabzug angesprochen: Der Gesetzgeber könnte statt steuerlicher Begünstigungen generell auf Direktsubventionen umsteigen und auf diese Weise dem Umstand Rechnung tragen, dass gemeinnützige Körperschaften sonst dem Staat obliegende Aufgaben wahrnehmen. Ob die ausschließliche Verteilung der Mittel durch die Vollziehung oder den Gesetzgeber selbst die sinnvollste Maßnahme ist, um einen effizienten Einsatz der Gelder sicherzustellen, mag man unterschiedlich sehen. Die geltenden Regelungen über den Steuerabzug bewirken jedenfalls, dass in den Grenzen der politisch festgelegten Vorgaben, welche Art von Tätigkeit überhaupt förderungswürdig ist, die spendenden Bürger mittelbar darüber befinden, die Tätigkeit welcher Körperschaften in welchem Umfang mit Steuermitteln unterstützt wird, und stellen damit – bei allen schon erwähnten Problemen – die Entscheidungsfindung zumindest auf eine breitere Basis.

Die Entscheidung über den Einsatz von Steuermitteln kann aber auch auf andere Weise dezentralisiert werden: Steuerzahlern könnte in ihrer Steuererklärung die Möglichkeit gegeben werden, einen bestimmten Betrag oder einen bestimmten Prozentsatz ihrer Steuerleistung mit einer Zweckbindung zu versehen, um auf diese Weise zu entscheiden, welche dem Gemeinwohl dienende Körperschaft gefördert werden soll. Andere Staaten kennen vergleichbare Möglichkeiten.¹⁹⁾ Personen, die gar keine Steuerleistung erbringen, wären aber von dieser Möglichkeit ausgeschlossen, es sei denn, man bezieht dieses Wahlrecht nicht bloß auf die konkrete Steuerleistung des einzelnen, sondern auf die anteilige Verwendung des für diese Zwecke budgetär zur Verfügung gestellten Betrags insgesamt. Wer es für wichtig erachtet, dass gerade jene Bürger aus Steuermitteln entlastet werden sollen, die Teile ihres disponiblen Einkommens für Spenden aufwenden, wird ein derartiges System aber nicht präferieren. Die Steuermittel werden bei diesem System auch nicht dazu eingesetzt, einen Anreiz zur Spendenleistung zu schaffen.

Wer zwar die Anknüpfung des Einsatzes von Steuermitteln an der Spendenleistung für sinnvoll erachtet, aber die von Joachim Lang und Roman Seer geäußerte Kritik an den Regressionswirkungen der derzeitigen Spendenregelung teilt, muss eine Begünsti-

¹⁷⁾ Peyerl, Steuern und Spenden als Frage der Gerechtigkeit, Die Presse vom 9. 12. 2008, 10.

¹⁸⁾ Peyerl, Die Presse vom 9. 12. 2008, 10.

¹⁹⁾ Vgl. dazu Bullain, Percentage philanthropy and law, in Török/Moss (Hrsg.), Percentage Philanthropy (2004); Török, Percentage philanthropy: an overview, in Török/Moss, Percentage Philanthropy (2004); Wygnánski, The percentage system in Central and Eastern Europe – implications for civil society and public philanthropy, in Török/Moss, Percentage Philanthropy (2004) – alle Beiträge abrufbar unter www.onepercent.hu (23. 3. 2011). Vgl. weiters Csehi, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Ungarn, in Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, 511 (545); Etetuk/Zotter, Taxes and Civil Society in Hungary, in Nautz/Brix, Taxes, Civil Society and the State, 131 (135 f.); Hernegger in Nautz/Brix, Taxes, Civil Society and the State, 175 f.; Széman, Partnership in Welfare Policy in Eastern Europe, in Nautz/Brix, Taxes, Civil Society and the State, 117 (121 ff.). Siehe weiters Heidenbauer, Charity Crossing Borders, 55 und 74.

gung, die an der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage anknüpft, ablehnen. Ein Abzug eines Bruchteils der geleisteten Spende von der Steuerzahlungsschuld als Absetzbetrag ist eine mögliche Alternative.²⁰⁾ Spender, die gar keine Steuer zahlen, würden aber bei dieser Lösung durch den Rost fallen. Diesem Einwand kann durch eine Auszahlung des Absetzbetrags in derartigen Konstellationen und die damit verbundene Ausgestaltung der Spendenbegünstigung als Steuergutschrift begegnet werden. Dafür haben sich Markus *Achatz* und Sabine *Kirchmayr* ausgesprochen.²¹⁾ Eine derartige Regelung würde im Ergebnis einer reinen Transferleistung entsprechen. Es spricht nichts dagegen, sich dabei des Steuerrechts zu bedienen. Der Steuergesetzgeber verfolgt auch sonst häufig wirtschafts-, kultur-, bildungs-, sozialpolitische und andere abseits von Leistungsfähigkeitsüberlegungen liegende Zielsetzungen. Dies ist insbesondere dann sinnvoll, wenn der Gesetzgeber bei der Verteilung von Subventionen auf einen eingespielten Behördenapparat und erprobte Verfahrensabläufe zurückgreifen und den Aufbau paralleler Strukturen vermeiden kann. Das Steuerrecht kann sich dazu als geeignetes Instrument erweisen. Dem österreichischen Steuerrecht sind solche Regelungen – wenn man an die Familienleistungen denkt – keineswegs unbekannt.

Alternativ dazu könnte aber auch erwogen werden, in Anlehnung an ausländische Vorbilder nicht beim Spender, sondern beim Spendenempfänger anzuknüpfen.²²⁾ Wenn der Einsatz der Steuermittel von der Spendenleistung abhängen soll, dann kann es keinen Unterschied machen, ob der Staat den eine Spende von 5.000 Euro leistenden Bürger mit einer Gutschrift von 20 % unterstützt, sodass dem Bürger die Spende letztlich nur noch 4.000 Euro kostet, oder ob der Spender nur 4.000 Euro leistet und der Staat dafür der gemeinnützigen Körperschaft eine Subvention in der Höhe von 25 %, also von 1.000 Euro, gewährt.²³⁾ Der aus Steuermitteln zur Verfügung gestellte Betrag bleibt gleich, und auch der die Spende leistende Bürger hat nach beiden Varianten 4.000 Euro aus eigenen Mitteln aufzuwenden, um sicherzustellen, dass die von ihm als unterstützungswürdig befundene Körperschaft über einen Betrag von 5.000 Euro verfügen kann. Das Bewusstsein des Spenders, dass seine Spende einen Zuschuss aus Steuermitteln erfährt, könnte aber bei einem solchen System sinken, die mit der steuerlichen Begünstigung verbundene Anreizwirkung ebenfalls leiden.

Die Gewährung der staatlichen Subvention in Form der Steuergutschrift an den Empfänger hat aber eine Reihe von Vorteilen:²⁴⁾ Jede *beim Spender* anknüpfende Regelung muss sicherstellen, dass die Spende, für die die Begünstigung in Anspruch genommen wird, tatsächlich geleistet wird und in die richtigen Hände gelangt. Dazu sind – wie auch nach den derzeit geltenden Regelungen – umfangreiche administrative Vorkehrungen beim Spender und beim Spendenempfänger erforderlich. Für die Gewährung einer Steuergutschrift, die nach der Höhe der eingeworbenen Spenden beim *Empfänger* be-

²⁰⁾ Vgl. z. B. *Beltrame*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Frankreich, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, 283 (301); *Taboada*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Spanien, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, 483 (501); *von Hippel/Walz*, Rechtspolitische Optionen zum deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht von A bis Z, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, 215 (250 ff.). Zu den fiskalischen Wirkungen eines solchen Systems vgl. *von Auer/Kalusche* in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, 27 ff. und 69 ff.

²¹⁾ *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2006, 385; *dieselben*, Spendenabzug light, taxlex 2009, 37 (37).

²²⁾ Von derartigen Überlegungen sind die z. B. im Vereinigten Königreich (siehe dazu *Selbig*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Großbritannien, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, 321 [335]; *Kessler/Brown*, Venables and Kessler on The Taxation of Charities⁷ [2009] 451 ff.) und in Irland (siehe dazu *Irish Revenue*, Scheme of Tax Relief for Donations of Money or Designated Securities to „Eligible Charities“ and other „Approved Bodies“ under Section 848a Taxes Consolidation Act 1997 [2009] – abrufbar unter www.revenue.ie/en/tax/it/leaflets [23. 3. 2011]) geltenden Regelungen beeinflusst. Dazu ausführlich *Heidenbauer*, Charity Crossing Borders, 72 ff.

²³⁾ Zur Diskussion in den USA vgl. *Andrews*, Personal Deductions in an Ideal Income Tax, 86 Harvard Law Review 1972, 309 (365).

²⁴⁾ Vgl. auch *Mayr/Hammerl*, ÖStZ 2011, in Druck.

rechnet wird, ist es aber ohne Bedeutung, von wem die Spenden stammen. Anders wäre es nur, wenn es der Gesetzgeber für notwendig erachtet, beim Spender Höchstgrenzen vorzusehen oder nach in- und ausländischen Spendern zu differenzieren. Dies würde aber ohnehin an unionsrechtliche Grenzen stoßen. Der kleinere Kreis von empfängerseitig betroffenen Steuerpflichtigen hat Vorteile im Vergleich zur Auszahlung von Zuschüssen an die Spender. Für die Gewährung der Steuergutschrift an den Empfänger spricht auch, dass die faktische Diskriminierung von Kleinbetragsspenden, die bei Straßensammlungen oder Gottesdienstkollekten gegeben werden, automatisch wegfielen: Der Nachweis der Leistung solcher Spenden und die Erfüllung anderer administrativer Erfordernisse ist oft zu aufwendig oder faktisch unmöglich, wenn sie den Spender treffen. Die empfangende Körperschaft bräuchte aber bloß den in der bestimmten Periode eingeworbenen Spendenbetrag der Abgabenbehörde melden und sich gegebenenfalls ihre Unterlagen überprüfen zu lassen, um in den Genuss der Steuergutschrift zu kommen.

Die Gewährung der Steuerbegünstigung an den Empfänger wirft auch die interessante Frage auf, ob Erwerbe von Todes wegen in die für die Körperschaftsteuergutschrift maßgebende Bemessungsgrundlage einbezogen werden sollten. Eine Differenzierung zwischen Schenkungen unter Lebenden und Erwerben von Todes wegen würde dazu führen, dass sich die Spenden sammelnde Organisation veranlasst sehen könnte, Zuwendungen nach Möglichkeit bereits zu Lebzeiten zu lukrieren. Dies könnte manche mildtätigen oder anderen begünstigten Zwecken dienenden Einrichtungen in eine unangenehme Lage bringen: Potenzielle Förderer, die die Organisation testamentarisch bedenken, werden häufig zögern, sich schon zu Lebzeiten ihres Vermögens zu entledigen. Wenn sie sich von der dem Gemeinwohl dienenden Körperschaft bedrängt fühlen, könnte dies das Vertrauensverhältnis zwischen potenziellen Spendern und Spendempfehlern und damit die Spendenbereitschaft insgesamt nachhaltig gefährden. Rechtspolitisch lässt sich in unterschiedliche Richtungen argumentieren: Will der Staat seine Entscheidung über die Verteilung der zur Verfügung stehenden Steuermittel von der Entscheidung seiner Bürger abhängig machen, an welche begünstigte Körperschaften sie Zuwendungen leisten, ist nichts dagegen einzuwenden, auch die für den Ablebensfall getroffenen Verfügungen mit einzubeziehen. Geht es darum, den Bürger überhaupt zu motivieren, sein disponibles Einkommen zumindest partiell dem Gemeinwohl zu widmen und nicht bloß für andere Zwecke zu verwenden, spricht dies auch dafür, sofortige und langfristige Dispositionen gleich zu behandeln. Wenn man es aber als wichtig erachtet, einen Anreiz zu schaffen, solche Zuwendungen nicht erst auf den Ablebensfall zu verschieben, sondern sie zu Lebzeiten und am besten gleich vorzunehmen, könnte die Beurteilung anders ausfallen. Wer den Vergleich zu dem sein Einkommen verprassenden Bürger vor Augen hat und vor diesem Hintergrund eine Notwendigkeit sieht, bei Spenden staatlicherseits unterstützend einzugreifen und durch eine Steuergutschrift sicherzustellen, dass die Spende besser behandelt wird als der bloße private Konsum, könnte die Gleichbehandlung von Spenden und Zuwendungen von Todes wegen ebenfalls als problematisch erachten: Der Bürger trifft ja im Fall der testamentarischen Verfügung die Entscheidung über den Konsum seiner Rechtsnachfolger, denen sonst ein höherer Nachlass zukommen würde. Deren Entscheidung nimmt er damit vorweg. Allerdings könnte in einer derartigen testamentarischen Verfügung auch eine Entscheidung zulasten des eigenen Konsums des künftigen Erblassers gesehen werden: Schließlich verzichtet der Förderer zu Lebzeiten auf die sonstige Verwendung seines Vermögens, wenn er Mittel für die Zuwendung von Todes wegen an die Körperschaft aufspart.

Eine beim Empfänger anknüpfende Regelung könnte aber dazu führen, dass sich ausländische Spender, die z. B. die Entwicklungshilfe unterstützen wollen, im großen Rahmen veranlasst sehen könnten, ihre Spenden an eine auf diesem Gebiet tätige

österreichische Körperschaft zu leisten, um im Ausland an den Spender anknüpfende Begünstigungen zu lukrieren und in Österreich zusätzlich der empfangenden Körperschaft die Gewährung der Steuergutschrift zu ermöglichen. Hier stellt sich aber die Frage, ob ein derartiger „double dip“ überhaupt verhindert werden müsste: Geht man davon aus, dass der österreichische Gesetzgeber im Rahmen von Spendenbegünstigungen aus Steuermitteln gemeinwohlorientierte Aktivitäten privater Körperschaften subventionieren möchte, weil ihm dadurch Aufgaben abgenommen werden, die er sonst selbst erledigen müsste, spricht nichts dagegen, diese Tätigkeiten auch dann zu subventionieren, wenn sie auch noch im Ausland gefördert werden. Die zusätzliche Förderung der von ihm als unterstützenswert erkannten Zwecke könnte dem österreichischen Gesetzgeber nur recht sein. Stellt man aber die dezentralisierte Entscheidungsfindung bei der Vergabe von Steuermitteln und die Notwendigkeit der Entlastung jener Bürger, die sich der Förderung des Gemeinwohls statt dem privaten Konsum verschreiben, in den Vordergrund, spricht dies eher dafür, den ausländischen Spendern – im Rahmen der unionsrechtlichen Rahmenbedingungen – keinen besonderen Anreiz zu verschaffen, Spenden über Österreich „durchzuleiten“. Spendensammelorganisationen wären ohnehin nicht in die Begünstigung einbezogen, da erst jene Körperschaft, die die unmittelbar begünstigte Tätigkeit ausführt, in den Genuss des Steuervorteils kommen sollte. Die Sorge, dass ausländische wohltätige Organisationen österreichische Rechtsträger dennoch dazu einsetzen könnten, um „künstlich“ Steuergutschriften zu generieren, könnte man auch dadurch ausräumen, indem man eine deutlich kürzere Periode als ein Jahr festlegt, für die die Steuergutschriften jeweils zu ermitteln sind. Wenn die begünstigten Organisationen beispielsweise für jeden Monat die eingeworbenen Spenden zu erklären haben, ist nicht nur sichergestellt, dass sie zeitnah die Steuergutschriften erhalten können. Der Gesetzgeber kann auch relativ kurzfristig durch Änderung der Rechtslage für die Zukunft gegensteuern, wenn sich herausstellt, dass bestimmte Regelungen nicht zweckentsprechend angewendet werden und dies im Interpretationsweg nicht in den Griff zu bekommen ist und Lücken geschlossen werden müssen.

Allenfalls könnte aus diesen Gründen die Ausgestaltung einer Spendenbegünstigung als Steuergutschrift der empfangenden Körperschaft auch mit der Festlegung eines Gesamtbetrags der zusammen pro Periode für alle Organisationen verfügbaren Steuergutschrift verbunden werden. Würde also der nach Ende einer bestimmten Periode von allen begünstigten Organisationen österreichweit insgesamt eingeworbene und gemeldete Betrag an Spenden 1.000 betragen und hätte eine Organisation davon 10 selbst eingeworben, stünde ihr 1 % des gesamten für diese Periode budgetär bereit gestellten Betrags zur Verfügung. Der Fiskus hätte somit selbst dann, wenn sich zeigen sollte, dass Steuergutschriften „künstlich“ generiert werden, keinen Steuerausfall zu tragen. Kurzfristig würde dies zu Lasten der anderen begünstigten Organisationen gehen, deren Subventionen sich entsprechend vermindern würden. Der Gesetzgeber könnte aber durch Änderungen der Rahmenbedingungen für die Zukunft rasch gegensteuern. Vor allem aber würde ein System, nach dem sich Steuergutschriften nicht beliebig vermehren lassen, von vornherein weniger zu künstlichen Gestaltungen animieren. Darüber hinaus wäre der Betrag an aufzuwendenden Steuermitteln für den Fiskus bei diesem System vorhersehbar und die Auswirkungen auf den Haushalt damit planbar. Je nach der budgetären Situation könnte der Gesetzgeber für künftige Perioden das verfügbare Volumen nach oben oder unten anpassen. Der Preis dafür wäre allerdings ein Verlust an Planungssicherheit bei den Spendenempfängern, die immer erst im Nachhinein wüssten, wie hoch die ihnen aus den Spenden zukommende Steuergutschrift für eine Periode ist. Weiters wäre es für den Spender weniger transparent, welchen Betrag er durch seine Spende der empfangenden Körperschaft letztlich unter Berücksichtigung der durch seine Spende verursachten Steuergutschrift zukommen lässt.

3. Der Begutachtungsentwurf

Die politische Entwicklung dürfte – angesichts des zur Begutachtung versendeten Gesetzesentwurfs – offenbar nicht dahin gehen, das System der steuerlichen Spendenbegünstigung grundlegend zu hinterfragen. Vielmehr will das BMF am bisher praktizierten Spendenabzug weitgehend festhalten und seinen Anwendungsbereich erweitern.²⁵⁾ Bei der letzten – 2009 vorgenommenen – Ausdehnung der Spendenbegünstigung auf Zuwendungen an mildtätige und andere Körperschaften war Karl *Bruckner* in Hinblick auf die Anreizwirkungen pessimistisch:²⁶⁾ Er glaubte nicht, „*dass ab 2009 wegen der steuerlichen Absetzbarkeit signifikant mehr gespendet wird! Wer bisher in der Weihnachtsstimmung bei Licht ins Dunkel 100 Euro gespendet hat, wird ab 2009 trotz einer Steuerersparnis von 50 Prozent nicht das Doppelte spenden. Vielmehr wird sich der Spender (...) im Folgejahr freuen, wenn es für die Spende vom Finanzminister 50 Euro Steuerrückvergütung gibt! Die Mitnahmeeffekte werden groß, die Wirkung auf das Spendenaufkommen gering sein.*“ Die Frage, ob steuerliche Begünstigungen auf das Spendenverhalten Einfluss haben, ist in Hinblick auf die 2009 erfolgten Änderungen nach wie vor nicht hinreichend erforscht.²⁷⁾ Sie stellt sich naturgemäß auch für die jetzt diskutierten Erweiterungen des Anwendungsbereichs. Falls sich zeigen sollte, dass die Einführung der steuerlichen Begünstigungen nur wenig Auswirkungen auf das Spendenverhalten hat,²⁸⁾ bedeutet dies aber nicht zwingend, dass der Gesetzgeber die Begünstigungen eines Tages wieder einschränken oder ganz zurücknehmen könnte, ohne dass dies das Spendenverhalten beeinflusst: Steuerpflichtige könnten sich an den von Karl *Bruckner* prognostizierten „*Mitnahmeeffekt*“ so gewöhnt haben, dass sie im Fall der Abschaffung der Begünstigung ihr Spendenverhalten einschränken, auch wenn sie sich seinerzeit infolge der Einführung der Begünstigung nicht zur Leistung höherer Spenden veranlasst sahen. Die Gefahr der faktischen Unumkehrbarkeit einmal eingeräumter Begünstigungen sollte den Gesetzgeber zu besonderer Behutsamkeit veranlassen.

Soweit sich die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Spender aber tatsächlich als handlungsleitend erweisen sollten, könnte eine Erweiterung des Kreises der als Empfänger von Spenden in Betracht kommenden Organisationen auch zu einem verschärften Wettbewerb zwischen den potenziellen Spendeneempfängern um die begünstigten Spenden führen. Soweit Spender die Erweiterung einer Begünstigung zum Anlass nehmen, zwar nicht den Betrag der von ihnen geleisteten Spenden insgesamt zu erhöhen, aber einen größeren Kreis von Empfängern zu bedenken, können die bisher „privilegierten“ Organisationen Spendeneinnahmen verlieren.²⁹⁾

²⁵⁾ Vgl. die Materialien zu 267/ME 24. GP.

²⁶⁾ *Bruckner*, Der Staat als Zwangsspendler, persaldo 1/2009, 29.

²⁷⁾ *Neumayr/Schober*, Ergebnisse einer repräsentativen Bevölkerungsbefragung zum Spendenverhalten in Österreich (2009) 65 ff., untersuchen zwar primär die Determinanten des Spendenverhaltens im Langzeitvergleich 1996 bis 2008, berichten aber auch, dass jedenfalls vor Inkrafttreten der steuerlichen Änderungen der geplanten Möglichkeit der steuerlichen Absetzbarkeit nur wenig Einfluss auf die Spendenbereitschaft beigemessen wurde (insbesondere 87 ff.). – Zu den Auswirkungen steuerrechtlicher Regelungen auf das Spendenverhalten generell vgl. *Brooks*, The Effects of Public Policy on Private Charity, Administration & Society 2004, 166 (168 ff.); *McClelland/Brooks*, What is the Real Relationship between Income and Charitable Giving, Public Finance Review 2004, 483 (483 ff.); *Brooks*, Income Tax Policy and Charitable Giving, Journal of Policy Analysis and Management 2007, 599 (599 ff.); *Borgloh*, What Drives Giving in Extensive Welfare States? The Case of Germany, Discussion Paper ZEW (2008); zu vergleichenden Untersuchungen des Spendenverhaltens in verschiedenen Staaten vgl. insbesondere *Havens/O'Herlihy/Schervish*, Charitable Giving: How Much, by Whom, to What, and How, in *Powell/Steinberg* (Hrsg.), The Nonprofit Sector – A Research Handbook² (2006) 542 (542 ff.).

²⁸⁾ So die Einschätzung bei *Mayr/Hammerl*, ÖStZ 2011, in Druck.

²⁹⁾ Zur in den USA geführten Diskussion, inwieweit eine Erweiterung der Abzugsfähigkeit von Auslandsspenden der Spendenbereitschaft für inländische Zwecke abträglich sein kann, vgl. *Pozen*, Remapping the Charitable Deduction, 39 Connecticut Law Review 2006, 531 (586).

Ebenso können derartige Maßnahmen den Wettbewerb zwischen den Institutionen, die nunmehr auch begünstigt sind, und jenen, die nach wie vor nicht begünstigt sind, obwohl sie auch Nutzen für die Allgemeinheit stiften, verschärfen. Der Kreis der Organisationen, deren Aktivitäten dem Gemeinwohl dienen, lässt sich nie trennscharf umreißen, und seine Abgrenzung wird immer von Wertungen abhängen. Je mehr es zur Regel wird, dass Spenden an gemeinwohlorientierte Körperschaften steuerlich abzugsfähig sind, desto mehr könnte der kleiner werdende Kreis der nicht oder noch nicht begünstigten Empfänger unter geringerem Spendenaufkommen leiden. Schließlich können auch Organisationen, die von spontanen Kleinspenden abhängig sind, unter einer weit gefassten Spendenabzugsregelung leiden, und zwar selbst dann, wenn sie an sich begünstigt sind: Trotz aller Bemühungen des Gesetzgebers, die Geltendmachung der Spendenbegünstigung zu erleichtern, werden Organisationen, die ihre Spenden durch Überweisungen lukrieren, eher von diesen Regelungen profitieren, als jene, die von Straßensammlungen oder Kollekten in Gottesdiensten abhängen. Der „steuerlich bewusste“ Spender könnte der erstgenannten Gruppe von Institutionen den Vorzug einräumen und andere Spenden stattdessen reduzieren. In der steuerlichen Begünstigung einer Spende kommt auch eine gesellschaftliche Wertschätzung sowohl des Spendenempfängers als auch des Spenders zum Ausdruck. Engagiert sich jemand nicht durch finanzielle Förderung einer speziellen Organisation, sondern durch eigene ehrenamtliche Tätigkeit für Umweltschutz oder ist er selbst mildtätig, bleibt die steuerliche Begünstigung und damit auch die staatliche Anerkennung aus.³⁰⁾ Die Bereitschaft zu unmittelbarer Tätigkeit auf diesen Gebieten oder zu ehrenamtlicher Mitarbeit könnte dadurch sinken.³¹⁾ Spannend wird sein, ob und welche dieser Befürchtungen eintreten.

Der derzeit zur Begutachtung versendete Gesetzesentwurf ist auch vom Ziel der „*Vereinheitlichung der Verfahren zur Erlangung der Spendenbegünstigung*“ getragen.³²⁾ Dahinter verbirgt sich – unter anderem – eine Einschränkung des Spendenabzugs: Gab es bisher für Spenden an wissenschaftliche Institutionen und Spenden an mildtätigen Zwecken dienenden oder auf dem Gebiet der Entwicklungs- oder Katastrophenhilfe tätigen Körperschaften jeweils unterschiedliche Höchstgrenzen,³³⁾ sollen diese Regelungen nun dahingehend vereinheitlicht werden, dass die Abzugsfähigkeit aller begünstigten Spenden generell einer einheitlichen Höchstgrenze unterliegt, die 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrags der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres oder – sofern diese Grenze höher ist – bei

³⁰⁾ Sieht man in einer ehrenamtlichen Tätigkeit einen impliziten Verzicht auf höhere Einnahmen, da man zeitliche Ressourcen für die ehrenamtliche Tätigkeit und damit eben nicht zur Einnahmeerzielung einsetzt, liegt allerdings keine Diskriminierung vor. Der Spendenabzug stellt dann nämlich die steuerliche Gleichbehandlung von ehrenamtlicher Tätigkeit und Spende sicher: Der Arzt, der statt an fünf Tagen pro Woche nur vier Tage entgeltliche Leistungen erbringt und sich einen Tag pro Woche ehrenamtlich betätigt und daher statt 5.000 Euro nur 4.000 Euro pro Woche verdient, muss nur Einkünfte von 4.000 Euro pro Woche versteuern. Die Abzugsfähigkeit der Spenden stellt daher bei einem anderen Arzt, der fünf Tage pro Woche entgeltlich arbeitet und wöchentlich 5.000 Euro verdient und pro Woche 1.000 Euro spendet, die Gleichbehandlung sicher (zur Diskussion in den USA vgl. *Andrews*, 86 *Harvard Law Review* 1972, 347). Geht man allerdings nicht von beliebig vermehrbaren, sondern von feststehenden Einnahmen aus, ist der in seiner Freizeit ehrenamtlich Tätige gegenüber demjenigen steuerlich diskriminiert, der dem Gemeinwohl dient, indem er steuerlich abzugsfähig spendet.

³¹⁾ Zur Diskriminierung ehrenamtlicher Tätigkeit vgl. auch *Kirchhof*, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, in *Jachmann*, Gemeinnützigkeit, 1 (4 ff.). – Forschungsergebnisse in den USA deuten allerdings eher darauf hin, dass sich die Bereitschaft zur Spendenleistung und zu ehrenamtlicher Arbeit nicht substitutiv, sondern komplementär zueinander verhalten: Dazu *Aprill*, Churches, Politics and the Charitable Contribution Deduction, 42 *Boston College Law Review* 2001, 843 (863).

³²⁾ Vgl. die Materialien zu 267/ME 24. GP.

³³⁾ Vgl. dazu *Gierlinger/Sutter*, ÖStZ 2009, 100; *Reichel/Zorn/Büsser* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg.), EStG (2009) § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 Rz. 3.5; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 4a Rz. 79.

Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10 % des Vorjahresgewinns ausmacht.³⁴⁾ Für Steuerpflichtige, die bisher die unterschiedlichen Höchstgrenzen ausgeschöpft haben, bewirkt die geplante zusammengefasste Berechnung der Höchstgrenze erhebliche Verschlechterungen. Aus dem Blickwinkel der begünstigten Organisationen wird der Wettbewerb um die steuerlich abzugsfähige Spende härter. Während für Spenden an nach § 4a Z 1 und 2 EStG und nach § 4a Z 3 EStG begünstigte Organisationen bisher zwei unterschiedliche steuerliche Höchstgrenzen zur Verfügung standen, haben sich nunmehr alle begünstigten Empfänger vor dem Hintergrund einer einheitlichen steuerlichen Höchstgrenze um denselben Betrag an möglichen abzugsfähigen Zuwendungen pro Spender zu bewerben: Wer als Spender schon seine Höchstgrenze genutzt hat, um im höchstmöglich begünstigten Ausmaß der Feuerwehr zuzuwenden, kann Spenden an die Bundesmuseen oder Universitäten nicht mehr absetzen. Gleichzeitig mit der Erweiterung des Kreises der begünstigten Spendenempfänger erfolgt somit eine Einschränkung des Ausmaßes der höchstmöglichen abzugsfähigen Spenden. Diese beiden scheinbar gegenläufigen Maßnahmen haben gemeinsam, dass sie zwischen den begünstigten Organisationen den Wettbewerb um Spenden härter machen könnten.

Jede Erweiterung des Spendenabzugs auf andere inländische Organisationen bringt zwangsläufig eine zusätzliche Vervielfachung mit sich: Aus Gründen des Unionsrechts sind Zuwendungen an vergleichbare ausländische Rechtsträger ebenfalls zu berücksichtigen.³⁵⁾ Die bisherige Rechtsprechung des EuGH und die Schlussanträge in dem gegen Österreich anhängigen Vertragsverletzungsverfahren sprechen eine eindeutige Sprache.³⁶⁾ Aus diesem Blickwinkel ist fraglich, ob der nun vorliegende Gesetzesentwurf den unionsrechtlichen Vorgaben in jeder Hinsicht gerecht wird: Schließlich entfaltet die Kapitalverkehrsfreiheit ihre Wirkungen nicht bloß innerhalb der EU, sondern auch im Verhältnis zu Drittstaaten. Entschärft wird die Problematik allerdings dadurch, dass es der EuGH – im Einklang mit seiner in den letzten Jahren mitgliedstaatenfreundlicher werdenden sonstigen Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten³⁷⁾ – zuzulassen scheint, Spenden an ausländische Empfänger besonderen verfahrensrechtlichen Anforderungen zu unterwerfen, die in der Praxis eine Auslandsspende zur Ausnahme werden lassen. Peter Fischer hat daher pointiert angemerkt, dass die Steuerpflichtigen vom EuGH Manna wollten, aber Steine bekamen.³⁸⁾

Die sukzessive Ausdehnung der steuerlichen Begünstigungen bringt die Spendenabzugsregelungen aber auch immer deutlicher in den Blick des unionsrechtlichen Beihil-

³⁴⁾ In diese Richtung gingen bereits die Vorschläge von *Felderer/Fink/Kuschej/Paterson*, Steuerliche Begünstigungen für Spenden im Bereich Soziales und Entwicklungszusammenarbeit, IHS-Studie (2002) 64.

³⁵⁾ In den USA wird darüber diskutiert, inwieweit steuerliche Begünstigungen für Spenden, die im Ausland verwendet werden, eine „Privatisierung der Außenpolitik“ bewirken (vgl. *Pozen*, Connecticut Law Review 2006, 597): Im Unterschied zur Direktsubvention eines Auslandsprojekts bewirkt die steuerliche Begünstigung von Spenden, dass der Einsatz steuerlicher Mittel nicht alleine durch die Regierung, sondern durch die Spender gesteuert wird, die letztlich darüber entscheiden, welche Art von Projekten in welchen Ländern gefördert wird.

³⁶⁾ Vgl. den Schlussantrag der GA *Trstenjak* vom 8. 3. 2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, noch nicht in der Slg.; weiters *Jakom/Lenneis*, EStG² (2008) § 4 Tz. 313; *Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit a und c EStG auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ 2010, 51 (51 ff.); *Marchgraber*, Steuerliche Forschungsförderung im Lichte des Unionsrechts, ZfHR 2010, 47 (47 ff.); *Staringer*, Austria: *Commission vs. Austria* (C-10/10) and *Commission vs. Austria* (C-387/10), in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2010 (2011) 9 (11 ff.).

³⁷⁾ Vgl. *Lang*, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten? in *Mellinghof/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, in Druck.

³⁸⁾ *Fischer*, Das EuGH-Urteil Persche zu Auslandsspenden – die Entstaatlichung des Steuerstaates geht weiter, FR 2009, 249 (256).

ferechts: Josef *Isensee* erwägt, ob das Spendenprivileg Fernwirkungen auf den echten wirtschaftlichen Wettbewerb zwischen begünstigten und nicht begünstigten Leistungsträgern zeitigt, verwirft diese Überlegung aber als „zu weit hergeholt“.³⁹⁾ Marcus *Helios* hält dem zu Recht entgegen, dass „nicht nur die rechtstechnischen Adressaten des Steuergesetzes von den Abzugsmöglichkeiten begünstigt werden, sondern vor allem und in erster Linie die gemeinnützigen Körperschaften“.⁴⁰⁾ Dass auch mittelbare Begünstigungen zu Beihilfen führen können, ist mittlerweile unbestritten.⁴¹⁾ Entscheidend könnte daher sein, ob gewährleistet ist, dass Spendeneinnahmen vom begünstigten Empfänger nicht in wettbewerbsverfälschender Art eingesetzt werden können.⁴²⁾ Die Diskussion dazu steht erst am Anfang. Das an die Qualifikation als Beihilfe knüpfende Durchführungsverbot kann unabsehbare Konsequenzen für bereits geleistete Zuwendungen zumindest bei den Spendern haben.⁴³⁾ Zwar mag der Gesetzgeber insgeheim mit Wohlverhalten der Kommission rechnen, und vermutlich ist nicht zu erwarten, dass die weisungsgebundenen erstinstanzlichen Abgabenbehörden unter Berufung auf das beihilferechtliche Durchführungsverbot von sich aus die Anwendung der Regelungen über den Spendenabzug verweigern. Doch können die schwerwiegenden Folgen des Durchführungverbots auch dadurch ausgelöst werden, dass ein vorlageberechtigtes oder -verpflichtetes Gericht die Auslegung des Beihilfebegriffs in Hinblick auf den Spendenabzug an den EuGH heranträgt und dieser die Einschätzung als Beihilfe bestätigt. Nicht nur die Höchstgerichte, sondern auch die Mitglieder des UFS haben es in der Hand, in bei ihnen anhängigen Verfahren eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen und auf diese Weise eine Lawine loszutreten. Der UFS hat schon in der Vergangenheit gezeigt, dass er gerade in unionsrechtlichen Fragen für Überraschungen gut ist.⁴⁴⁾ Will der Gesetzgeber das Risiko minimieren und von der nicht auszuschließenden Qualifikation des erweiterten Spendenabzugs als Beihilfe nicht am falschen Fuß erwischt werden, könnte eine vorsorgliche Notifikation der Regelungen an die Kommission naheliegen.

³⁹⁾ *Isensee*, Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht, in *Jachmann*, Gemeinnützigkeit, 93 (117).

⁴⁰⁾ *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht (2005) 141.

⁴¹⁾ Vgl. die Nachweise bei *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT Band IV/1 (2009) 20 ff., m. w. N.

⁴²⁾ Vgl. *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit, 216.

⁴³⁾ Zu den gravierenden Auswirkungen des beihilferechtlichen Durchführungverbots vgl. *Lang*, 17. ÖJT Band IV/1, 67 ff.

⁴⁴⁾ Vgl. das Vorabentscheidungsverfahren in den verb. Rs. *Haribo und Österreichische Salinen*, C-436/08 und C-437/08, mit dem der UFS im Ergebnis die unionsrechtliche Beurteilung des österreichischen Höchstgerichts dem EuGH zur Überprüfung vorgelegt hatte. Siehe dazu *Laudacher*, Auslandsdividenden und Anrechnungsmethode, SWK-Heft 29/2008, S 780 (S 780 ff.); *derselbe*, UFS und ausländische Portfoliodividenden, UFSjournal 2010, 420 (420 ff.); *Marschner*, Internationale Schachtel – Anrechnungs- oder Befreiungsmethode – die Story geht weiter, FJ 2008, 440 (440 ff.).

Richtlinien zu Advance Ruling

Mit der Einführung des Advance Ruling durch das AbgÄG 2010 verfügt Österreich über eine neue Form der Beauskunftung: Ein Unternehmen kann von der Finanzbehörde eine Rechtsauskunft bereits im Planungsstadium erhalten, die rechtsverbindlich ist. Gegenstand von Auskunftsbescheiden sind nach § 118 Abs. 2 BAO Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen. Das BMF hat mit Erlass vom 2. 3. 2011, BMF-010103/0035-VI/2011, seine Rechtsansicht zum neuen Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO veröffentlicht.