

# AVR

## Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser  
Claus Staringer | Martin Vock

### **Schwerpunkt: Gemeinnützigkeit**

Verfahrensrechtliche Aspekte der neuen Spendenbegünstigung  
Rechtsschutz bei Widerruf der Spendenbegünstigung  
Keine Begünstigungen bei Strafen und Verbandsgeldbußen

### **Globale Mindestbesteuerung**

Auswirkungen der Einführung der nationalen Ergänzungssteuer

### **Datenschutz**

Informationsaustausch betreffend Kontoinformationen

### **Aus der aktuellen Rechtsprechung**

VwGH- und BFG-Entscheidungen samt Anmerkungen

# Gemeinnützigkeitsreform: Keine steuerlichen Begünstigungen bei Strafen und Verbandsgeldbußen

Michael Lang



Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU.

Mit dem Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023<sup>1</sup> (GemRefG) wurden sowohl in § 42 BAO – und damit in die Vorschriften der §§ 34 bis 47 BAO, in denen die Begünstigungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke geregelt sind – als auch in die Spendenabzugsvorschrift des § 4a EStG im Kern gleiche zusätzliche Voraussetzungen aufgenommen: Gegen die Körperschaft darf keine Verbandsgeldbuße iSd Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens iSd Finanzstrafgesetzes (FinStrG), ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, rechtskräftig verhängt worden sein, um die Voraussetzungen für die steuerlichen Begünstigungen zu erfüllen. Genauso schädlich ist es, wenn Entscheidungsträger oder Mitarbeiter iSd § 2 Abs 1 und 2 VbVG wegen strafbarer Handlungen, für die die Körperschaft iSd § 3 VbVG verantwortlich ist, rechtskräftig gerichtlich verurteilt wurden oder über sie rechtskräftige Strafen wegen vorsätzlicher, nicht vom Gericht zu ahndender Finanzvergehen iSd FinStrG, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, verhängt wurden. Im Detail sind aber die weiteren Anwendungsvoraussetzungen und die Rechtsfolgen der in § 42 Abs 2 BAO und in § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG enthaltenen Tatbestände durchaus unterschiedlich geregelt.

Während des Gesetzgebungsverfahrens wurde mit Erkenntnis des VfGH vom 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022, der Tatbestand des § 3 Z 4 WohlverhaltensG als verfassungswidrig aufgehoben. Zwar geht der Anwendungsbereich der Regelungen des § 42 Abs 2 BAO und des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG über jenen des § 3 Z 4 WohlverhaltensG insoweit hinaus, als dieser nicht bloß auf verhängte Finanzstrafen und entsprechende Verbandsgeldbußen abzielt. Dennoch bestehen zwischen den Bestimmungen Parallelen. Offenbar deshalb wurden zumindest die Voraussetzungen des § 4a EStG modifiziert.<sup>2</sup> Der Gesetzgeber

versuchte, den verfassungsrechtlichen Vorgaben Rechnung zu tragen, die er aus dieser Entscheidung ableitete. Die Kenntnis der Tatbestände des WohlverhaltensG und der dazu ergangenen verfassungsrechtlichen Rechtsprechung erleichtern das Verständnis der hier im Mittelpunkt stehenden durch das GemRefG geschaffenen Vorschriften.

Aus diesem Grund möchte ich zunächst die relevanten Regelungen des WohlverhaltensG und die dazu ergangene Entscheidung des VfGH darlegen, um anschließend die Anwendungsvoraussetzungen und die Rechtsfolgen der Regelungen des § 42 Abs 2 BAO und des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG zu beschreiben, um schließlich auch das Verhältnis zwischen diesen beiden Regelungen näher zu beleuchten.

## 1. § 3 Z 4 WohlverhaltensG und das dazu ergangene Erkenntnis des VfGH

Nach § 1 Abs 1 WohlverhaltensG müssen sich Unternehmen, denen eine Förderung des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie gewährt wird, für einen näher bestimmten Zeitraum „steuerlich wohlverhalten haben“. Eine nähere Lektüre des Gesetzes zeigt, dass es dabei nicht bloß um die Vermeidung von Fehlverhalten geht: § 3 Z 1 WohlverhaltensG stellt auf die rechtliche Begründung ab, mit der einem Steuerpflichtigen ein steuerlicher Vorteil versagt wurde.<sup>3</sup> Stützt sich die Behörde dabei auf § 22 BAO, kann das Unternehmen die Förderung verlieren. Bedient sie sich hingegen einer anderen Begründung, ist das in Hinblick auf die Förderung unschädlich. Nach § 3 Z 2 WohlverhaltensG wird die Anwendung bestimmter Steueratbestände pönalisiert. Auch die Offenlegung der Anwendung dieser Vorschriften gleich bei Abgabe der Steuererklärung bewahrt in Fällen, in denen der von ihnen erfasste Betrag 500.000 € übersteigt, nicht vor Verlust des Anspruchs oder vor der Rückzahlung der Förderung.<sup>4</sup> Nach § 3 Z 3 WohlverhaltensG geht es darum, ob das Unternehmen Sitz oder Niederlassung in bestimmten Staaten hat und welche Art von Einkünften dort erzielt werden. Ob für diese Einkünfte Steuern bezahlt werden oder ob sie überhaupt steuerpflichtig sind, spielt keine Rolle. Der Gesetzgeber versagt die Förderung bei bestimmten – völlig legalen – Tätigkeiten in bestimmten Staaten.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, die Bundesabgabenordnung, das Gebührengesetz 1957, das Privathochschulgesetz, das Fachhochschulgesetz und das IST-Austria-Gesetz geändert werden (Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 – GemRefG 2023), BGBl I 2023/188.

<sup>2</sup> Vgl den Ministerialentwurf des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG (ME GemRefG 2023, 299/ME 27. GP), der noch nicht die Einschränkung „[d]ies gilt nur für strafbare Handlungen, die innerhalb der vorangegangenen fünf Kalenderjahre begangen wurden“, enthielt.

<sup>3</sup> Kritisch Lang/Pacher, Das Wohlverhaltensgesetz aus rechtspolitischer und verfassungsrechtlicher Sicht, SWK 6/2021, 433 (437 f).

<sup>4</sup> Kritisch Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (435).

<sup>5</sup> Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (436 f).

Lediglich § 3 Z 4 WohlverhaltensG fordert tatsächlich „steuerliches Wohlverhalten“.<sup>6</sup> Über den Antragsteller oder dessen geschäftsführende Organe darf in Ausübung ihrer Organfunktion in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung keine rechtskräftige Finanzstrafe oder entsprechende Verbandsgeldbuße aufgrund von Vorsatz verhängt worden sein.

Die Regelungen des WohlverhaltensG sind – wie Pacher und ich an anderer Stelle ausführlich darlegten<sup>7</sup> – jedenfalls rechtspolitisch bedenklich: Ihnen liegt kein gemeinsames Konzept zugrunde. Die einzelnen Tatbestände scheinen zufällig gewählt.<sup>8</sup> Der Gesetzgeber bedient sich innerhalb des § 3 WohlverhaltensG völlig unterschiedlicher Regelungstechniken. Die vorgesehenen Freigrenzen sind unterschiedlich und genauso wenig wie die Tatbestände selbst aufeinander abgestimmt.<sup>9</sup> Auch die zeitlichen Anwendungsvoraussetzungen sind nicht einheitlich festgelegt. Sie haben nur gemeinsam, dass sie auch an Sachverhalte anknüpfen, die sich schon in der Vergangenheit ereignet haben.<sup>10</sup> Das WohlverhaltensG ist daher auch wegen seiner Rückwirkungen heftig kritisiert worden.<sup>11</sup>

Die Auslegung der einzelnen Vorschriften des WohlverhaltensG erweist sich ebenfalls als schwierig.<sup>12</sup> Die angesprochenen Wertungswidersprüche lassen wenig Raum, die aufgrund der Formulierungen des Gesetzes bestehenden Zweifelsfragen mithilfe systematischer oder teleologischer Überlegungen zu lösen. Einige der Unbestimmtheiten und der fragwürdigen Differenzierungen berühren auch die Verfassungssphäre.<sup>13</sup>

Der VfGH hatte bisher nur die Gelegenheit gehabt, § 3 Z 4 WohlverhaltensG auf seine Verfassungskonformität zu prüfen, und war dabei auch an die von den Antragstellern aufgezeigten Bedenken gebunden. Der VfGH erachtete die Vorschrift des § 3 Z 4 WohlverhaltensG als verfassungswidrig. Sie erwies sich als unsachlich, „weil der Gesetz[...]-geber in der Regelung ausschließlich darauf abstellt, dass in den letzten fünf Jahren vor der Stellung des Antrages auf Gewährung des Ausfallsbonus eine rechtskräftige Finanzstrafe oder entsprechende Verbandsgeldbuße auf Grund von Vorsatz über das antragstellende Unternehmen oder dessen geschäftsführende Organe (in Ausübung ihrer Organfunktion) verhängt worden ist“.<sup>14</sup>

Die Begründung lautete in ihrem Kern folgendermaßen:<sup>15</sup>

„Zwar ist es dem Grunde nach nicht unsachlich, finanzielle Maßnahmen an das steuerliche Wohlverhalten zu knüpfen. Der Gesetz[...]-geber hat jedoch nicht normiert, in welchem Zeitraum die Abgabenhinterziehung stattgefunden haben muss. Dies bedeutet, dass auch Unternehmen von der Gewährung der Hilfsmittel ausgeschlossen sind, die weit zurückliegend in der Vergangenheit eine Abgabenhinterziehung begangen haben. Dies gilt freilich nur unter der Voraussetzung, dass die Verjährung der Strafbarkeit nicht eingetreten ist. Gemäß § 31 Abs. 4 lit. c FinStrG wird dabei in die Verjährungsfrist für die Strafbarkeit unter anderem die Zeit nicht eingerechnet, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei der Staatsanwaltschaft, bei Gericht, bei einer Finanzstrafbehörde oder beim Bundesfinanzgericht geführt wird“. Dabei ist von Bedeutung, dass es im Finanzstrafgesetz nur für Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzbehörde zuständig ist, eine absolute Verjährungsfrist für die Strafbarkeit gibt (vgl. § 31 Abs. 5 FinStrG); Vergleichbares gilt für Finanzstrafdelikte, zu deren Verfolgung die Strafgerichte zuständig sind, nicht. Die angefochtenen Regelungen haben sohin in Verbindung mit den einschlägigen Regelungen des Finanzstrafgesetzes (vgl. insbesondere § 31 Abs. 4 und 5 FinStrG) zur Folge, dass es keine zeitliche Grenze für den Ausschluss von der Gewährung des Ausfallsbonus wegen weit in der Vergangenheit liegender vorsätzlicher Abgabenhinterziehungen geben kann. Die einzige zeitliche Festlegung für den Ausschluss ist, dass die rechtskräftige Verhängung der Finanzstrafe oder einer entsprechenden Verbandsgeldbuße in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung erfolgt sein muss. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Zusammenhang zwischen der (Nicht-)Gewährung der Ausgleichszahlungen [...] und dem steuerlichen Fehlverhalten sich immer stärker verdünnt und daher keine entscheidende Rolle mehr spielen kann, je länger die vorsätzlich begangene Finanzstrafat zurückliegt.“

Der VfGH hob den zentralen Tatbestand des Gesetzes auf, der tatsächlich auf ein rechtswidriges Verhalten des Steuerpflichtigen abstellt. Mit diesem Tatbestand – allerdings nur annähernd – vergleichbar ist die Vorschrift des § 3 Z 1 WohlverhaltensG, die einen „rechtskräftig festgestellte[n] Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung“ sanktioniert, und damit nach der von der Behörde gewählten rechtlichen Begründung für die Annahme einer Steuerpflicht differenziert.<sup>16</sup> Alle anderen Tatbestände des § 3 WohlverhaltensG erfassen Gestaltungen, die nach den steuerrechtlichen Vorschriften in keiner Weise verpönt sind, und schließen sie von Förderungen aus, obwohl ihnen kein wie immer geartetes Fehlverhalten zugrunde liegt.<sup>17</sup>

<sup>6</sup> Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (444).

<sup>7</sup> Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (433 ff).

<sup>8</sup> Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (435 f).

<sup>9</sup> Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (439).

<sup>10</sup> Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (441 ff).

<sup>11</sup> So schon Hiersche/Holzinger, Warum nicht alle Steuer-sünder von Covid-Hilfen ausgeschlossen werden sollten, derstandard.at 22. 12. 2020; Kary, Zweite Strafe für längst gesühnte Steuersünden, diepresse.com 17. 12. 2020; näher Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (444 ff).

<sup>12</sup> Näher Lang/Pacher, Der Inhalt des Wohlverhaltensgesetzes, SWK 3/2021, 93 (93 ff).

<sup>13</sup> Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (441 ff).

<sup>14</sup> VfGH 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022, Rz 53.

<sup>15</sup> VfGH 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022, Rz 54 f.

<sup>16</sup> Kritisch Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (94 ff).

<sup>17</sup> Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (437 ff).

Die Aufhebung tritt dem Erkenntnis zufolge mit Ablauf des 15. 4. 2024 in Kraft. Für den Gesetzgeber besteht somit Handlungsbedarf: Entscheidet er sich nicht dafür, von sich aus das gesamte WohlverhaltensG zu beseitigen, wird er wohl den Tatbestand des § 3 Z 4 WohlverhaltensG im Lichte der Vorgaben des VfGH neu regeln müssen. Denn es ist nicht anzunehmen, dass sich eine Rechtslage als verfassungskonform erweist, nach der Förderungen bei rechtlich zulässigen Vorgangsweisen gestrichen werden, aber bei eindeutig rechtswidrigem und noch dazu finanzstrafrechtlich sanktioniertem Verhalten gewährt werden. Ein derart gravierender Wertungswiderspruch ist auch gleichheitsrechtlich bedenklich.

Dies führt zur Frage, welche Optionen der Gesetzgeber überhaupt hat, um § 3 Z 4 WohlverhaltensG verfassungskonform neu zu regeln. Der VfGH hat sich ausschließlich daran gestoßen, dass diese Vorschrift indirekt an die Verjährungsvorschriften anknüpft und daher äußerst lange zurückliegende Delikte sanktioniert werden. Aufgrund fehlender absoluter Verjährungsvorschriften gibt es überhaupt keine fixe zeitliche Grenze für den Ausschluss von der Gewährung von Förderungen wegen weit in der Vergangenheit liegender Finanzstraftdelikte, für deren Verfolgung die Strafgerichte zuständig sind.<sup>18</sup> Die Bedenken des VfGH bestehen im Kern darin, dass sich der Zusammenhang zwischen der Nichtgewährung von Förderungen und dem steuerlichen Fehlverhalten „immer stärker verdünnt, und daher keine entscheidende Rolle mehr spielen kann, je länger die vorsätzlich begangene Finanzstraftat zurückliegt“.<sup>19</sup> Vor diesem Hintergrund müsste es ausreichen, wenn der Gesetzgeber eine – allenfalls nach der Schwere des Delikts differenzierende – zusätzliche zeitliche Grenze einzieht: Vor diesem Zeitpunkt begangene Delikte sollen nicht mehr für Zwecke der Gewährung von Förderungen sanktioniert werden.

Überraschend ist, dass sich der VfGH nicht mit der Frage beschäftigt hat, ob das Gesetz nicht ohnehin eine derartige Schranke vorsieht. § 1 Abs 1 WohlverhaltensG lautet nämlich wie folgt:

*„Unternehmen, denen eine Förderung des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie gewährt wird, müssen sich für einen Zeitraum von fünf Jahren vor der Antragstellung bis zum Abschluss der Förderungsgewährung (Endabrechnung) steuerlich wohlverhalten haben.“*

Es wäre ungewöhnlich, wenn der Gesetzgeber in dieser Vorschrift einen „Zeitraum von fünf Jahren“ als maßgebend ansieht, dies aber ohne jede rechtliche Bedeutung bliebe.<sup>20</sup> Als bloße „An-

kündigung“, wonach es in den einzelnen Tatbeständen des § 3 WohlverhaltensG auf fünfjährige Zeiträume ankommt, die dann dort näher präzisiert werden, lässt sich § 1 Abs 1 des Gesetzes auch nicht deuten.<sup>21</sup> Zumindest nach § 3 Z 1 und Z 3 WohlverhaltensG – und § 1 Abs 1 WohlverhaltensG hat nicht nur § 3 Z 4, sondern alle Tatbestände des § 3 WohlverhaltensG im Blick – sind ganz andere Zeiträume als solche von fünf Jahren maßgebend. Daher ist im Schrifttum vorgeschlagen worden, § 1 Abs 1 in Hinblick auf § 3 WohlverhaltensG – und damit auch dessen Z 4 – die Bedeutung beizumessen, dass nur Taten unter diese Vorschrift fallen können, die bis zu fünf Jahre vor der Antragstellung sowohl begangen als auch verurteilt wurden.<sup>22</sup> Demnach beschränkt § 1 Abs 1 WohlverhaltensG den Anwendungsbereich der Tatbestände des § 3 WohlverhaltensG. Wenn man – wie der VfGH – es sogar als verfassungsrechtlich geboten erachtet, den Zeitraum zu begrenzen, in dem keine zu einer Strafe führende Tat begangen worden sein darf, hätte zusätzlich auch noch die verfassungskonforme Interpretation für diese Deutung gesprochen.

Interessant ist, dass sich der VfGH offenbar nicht an den – auch von der antragstellenden Partei aufgezeigten – Zufälligkeiten, die damit verbunden sind, dass „in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung keine rechtskräftige Finanzstrafe oder entsprechende Verbandsgeldbuße aufgrund von Vorsatz verhängt worden ist“, gestoßen hat. Nach dieser Vorschrift hängt diese Voraussetzung nicht nur vom Verhalten der Behörde oder des Gerichts ab, wann die Strafe oder Buße „verhängt“ wird, sondern auch davon, ob sie der betroffene Steuerpflichtige rechtskräftig hat werden lassen.<sup>23</sup> Der VfGH hielt lediglich abschließend fest, dass „eine nähere Auseinandersetzung mit den von der antragstellenden Partei vorgebrachten Bedenken im Hinblick auf Art. 7 EMRK, das Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums und den durch den Gleichheitsgrundsatz gewährleisteten Vertrauensschutz unterbleiben“ kann.<sup>24</sup> Die oben genannten Bedenken erwähnte er aber gar nicht. Das überrascht: Dieses Kriterium erinnert an „manipulative Umstände“, die der VfGH sonst oft aus gleichheitsrechtlicher Sicht aufgreift.<sup>25</sup> Außerdem kann es lange dauern, bis die verhängte Strafe oder die Buße

<sup>21</sup> Dazu schon Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (95 f).

<sup>22</sup> Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (108).

<sup>23</sup> Dazu auch Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (440).

<sup>24</sup> VfGH 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022, Rz 57.

<sup>25</sup> Vgl dazu VfSlg 10.620/1985, in der der Gerichtshof festhielt, dass Fälle, in denen „der Wegfall (und in prinzipiell gleicher Weise auch der Eintritt) einer [...] Begünstigung ganz wesentlich von rein manipulativen Umständen wie der Erlassung eines Bescheides“ abhängt, zu einer sachlich nicht mehr begründbaren Unterscheidung zwischen Unternehmern in materiell gleicher Lage führen (siehe dazu etwa Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 [440] und auch FN 48, in der die Autoren weitere Beispiele aus der Rechtsprechung des VfGH nennen, in der der Gerichtshof das Abstellen auf derartige Umstände als sachlich nicht gerechtfertigt bezeichnete).

<sup>18</sup> VfGH 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022, Rz 54.

<sup>19</sup> VfGH 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022, Rz 55.

<sup>20</sup> So bereits Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (95 f).

rechtskräftig wird. Alle Förderungen müssten dann zurückgezahlt werden. Die Rechtssicherheit in Hinblick auf die Förderung wäre in Situationen, in denen der Steuerpflichtige zwar damit rechnet, ein finanzstrafrechtliches Verfahren ohne Verurteilung zu überstehen, aber nie sicher sein kann, wie das Verfahren tatsächlich ausgeht, erheblich beeinträchtigt. Diese gegebenenfalls lange andauernde Ungewissheit darüber, ob die Förderung verbleibt, könnte ebenfalls die Verfassungssphäre berühren. Letztlich zeigt sich, dass es für die Ausgestaltung des den Kern des WohlverhaltensG bildenden Tatbestands kaum eine in jeder Hinsicht befriedigende Lösung gibt. Zumindest auf rechtspolitischer Ebene könnte dies Anlass sein, dieses Gesetz dem Grunde nach zu hinterfragen.<sup>26</sup>

Die jüngsten Rechtsentwicklungen lassen allerdings noch keinen Kurswechsel erkennen: Der Verordnungsgeber hat sich entschlossen, in Pkt 8.3 der am 20. 11. 2023 veröffentlichten und auf Grundlage des § 5 Abs 1 UEZG erlassenen Förderrichtlinie zum Energiekostenzuschuss II neuerlich den kompletten Strauß an Wohlverhaltenstatbeständen zu übernehmen.<sup>27</sup> Inhaltlich neu ist jedoch Pkt 8.3.4, in dem es um rechtskräftige Finanzstrafen und entsprechende Verbandsgeldbußen geht: Als zusätzliche Voraussetzung wurde festgelegt, dass „der Zeitpunkt der Tatbegehung nicht länger als fünf Jahre zurückliegt“. Auf diese Weise will man offenbar den Vorgaben des VfGH entsprechen.<sup>28</sup> Ähnlich wie in § 3 Z 4 WohlverhaltensG ist aber hier auch wieder gefordert, dass „über das förderungswerbende Unternehmen oder dessen geschäftsführende Organe in Ausübung ihrer Organfunktion in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung keine rechtskräftige Finanzstrafe oder entsprechende Verbandsgeldbuße aufgrund von Vorsatz verhängt wurde“. Es kommt also auch nach diesen Vorschriften zusätzlich auf den Zeitpunkt der Verhängung der Strafe oder Buße an. Der Umstand, dass die gegen diese Voraussetzung an den VfGH herangetragenen weiteren Bedenken von diesem nicht aufgegriffen wurden, haben den Verordnungsgeber vermutlich bewogen, das „steuerliche Wohlverhalten“ weiterhin auf diese Weise zu regeln.

## 2. § 42 Abs 2 BAO

Der Gesetzgeber ergänzte nun im Rahmen des GemRefG die Vorschrift des § 42 BAO um einen zweiten Absatz:

<sup>26</sup> Vgl schon die Kritik bei Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (451).

<sup>27</sup> Richtlinie des Bundesministers für Arbeit und Wirtschaft im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie und dem Bundesminister für Finanzen zum Energiekostenzuschuss II vom 10. 11. 2023, veröffentlicht am 20. 11. 2023.

<sup>28</sup> So Mitterlehner/Panholzer, Energiekostenzuschuss II – Überblick und Zweifelsfragen, SWK 32/33/2023, 1234 (1238 f).

„Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht jedenfalls dann nicht Abs. 1, wenn im zu beurteilenden Veranlagungszeitraum (§ 43) Handlungen der Geschäftsführung gesetzt wurden, auf Grund derer über die Körperschaft wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens im Sinne des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), BGBl. Nr. 129/1958, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, rechtskräftig eine Verbandsgeldbuße im Sinne des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG), BGBl. I Nr. 151/2005, verhängt worden ist. Dem steht gleich, wenn deren Entscheidungsträger oder Mitarbeiter im Sinne des § 2 Abs. 1 und 2 VbVG wegen strafbarer Handlungen, für die die Körperschaft im Sinne des § 3 VbVG verantwortlich ist,

1. durch ein Gericht rechtskräftig verurteilt wurden oder
2. sie wegen vorsätzlicher, nicht vom Gericht zu ahndender Finanzvergehen im Sinne des FinStrG, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, Strafen rechtskräftig verhängt wurden.

Ist im Zeitpunkt der Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung durch die Abgabenbehörde noch keine rechtskräftige Entscheidung durch das zuständige Gericht oder die zuständige Verwaltungsbehörde ergangen, ist bis zum Ergehen dieser Entscheidung davon auszugehen, dass keine Bestrafung erfolgen wird, und § 200 sinngemäß anzuwenden. Dies gilt nicht, wenn abgabenrechtliche Begünstigungen bereits aus anderen Gründen zu versagen sind.“

Der Gesetzgeber entschied sich dafür, an die im nunmehrigen § 42 Abs 1 BAO unverändert geregelte „tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft“ anzuknüpfen, „die auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen [muss], die die Satzung aufstellt“. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage weisen darauf hin, dass es der VfGH ablehnte, Begünstigungen nach den §§ 34 ff BAO aufgrund von Gesetzesverstößen zu versagen.<sup>29</sup>

„Alle Rechtsträger – so auch begünstigte Rechtsträger – haben sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gesetzestreu zu verhalten. Verstöße gegen die Rechtsordnung (wie etwa eine Abgabenhinterziehung) können zu verschiedenen, in der Rechtsordnung geregelten Rechtsfolgen führen. Dass eine dieser Rechtsfolgen auch eine Versagung der Begünstigungen, die sich aus den Abgabengesetzen iVm §§ 34 ff BAO ergeben, wäre, kann aus diesen Bestimmungen aber nicht abgeleitet werden.“

Als Reaktion auf diese VfGH-Rechtsprechung ordnete der Gesetzgeber in § 42 Abs 2 BAO an,

<sup>29</sup> ErlRV 2319 BlgNR 27. GP, 15; VfGH 14. 9. 2017, Ro 2016/15/0029; zur deutschen Diskussion vgl Brill, Der Verlust der Gemeinnützigkeit aufgrund von Verstößen gegen die Rechtsordnung und aufgrund des Verzichts (2006) 139 ff.

dass die „tatsächliche Geschäftsführung [...] jedenfalls dann nicht Abs. 1“ entspricht, wenn die in Abs 2 erwähnten Verbandsgeldbußen oder Strafen verhängt wurden. § 42 BAO wurde somit um eine unwiderlegliche Vermutung erweitert, wonach die Verhängung dieser Verbandsgeldbußen und Strafen dazu führt, dass die tatsächliche Geschäftsführung nicht auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des begünstigten Zweckes eingestellt ist.

Den Ausschluss der Begünstigung bewirken Handlungen der Geschäftsführung, aufgrund derer über die Körperschaft wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, eine Verbandsgeldbuße verhängt worden ist. Weiters kommt diese Rechtsfolge auch bei entsprechenden Bestrafungen von Entscheidungsträgern und Mitarbeitern iSd § 2 Abs 1 und 2 VbVG zum Tragen. Entscheidungsträger ist, wer Geschäftsführer, Vorstandsmitglied oder Prokurist ist oder aufgrund organschaftlicher oder rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht in vergleichbarer Weise dazu befugt ist, den Verband nach außen zu vertreten, oder Mitglied des Aufsichtsrats oder des Verwaltungsrats ist oder sonst Kontrollbefugnisse in leitender Stellung ausübt oder sonst maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung des Verbands ausübt. Der Mitarbeiterbegriff des § 2 Abs 2 VbVG ist denkbar weit: Mitarbeiter ist, wer aufgrund eines Arbeits-, Lehr- oder anderen Ausbildungsverhältnisses, aufgrund eines dem Heimarbeitsgesetz unterliegenden oder eines arbeitnehmerähnlichen Verhältnisses oder als überlassene Arbeitskraft (§ 3 Abs 4 AÜG) oder aufgrund eines Dienst- oder sonst eines besonderen öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnisses Arbeitsleistungen für den Verband erbringt. Entscheidend ist, dass die Körperschaft nach § 3 VbVG für die Straftat verantwortlich ist. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage fassen die Voraussetzungen dafür folgendermaßen zusammen:<sup>30</sup>

*„Eine Körperschaft ist nach § 3 VbVG dann für die Handlungen ihrer Entscheidungsträger oder Mitarbeiter verantwortlich, wenn die Handlungen zu Gunsten der Körperschaft oder Einrichtung begangen worden sind oder durch die deren Pflichten verletzt worden sind, und die Körperschaft die Begehung der Tat dadurch ermöglicht oder wesentlich erleichtert hat, indem deren Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben, insbesondere indem sie wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten unterlassen haben.“*

§ 42 Abs 2 BAO stellt auf den „zu beurteilenden Veranlagungszeitraum (§ 43)“ ab: Entscheidend ist somit, in welchen Veranlagungszeiträumen

<sup>30</sup> ErlRV 2319 BlgNR 27. GP, 15.

Handlungen gesetzt wurden, die die entsprechenden Sanktionen zur Folge hatten. Nur für diese Veranlagungszeiträume sind die Begünstigungen der §§ 34 ff BAO zu verwehren. In allen anderen Veranlagungszeiträumen stehen sie weiterhin zu.

§ 42 Abs 2 BAO verweist bei der Erwähnung des „zu beurteilenden Veranlagungszeitraum[s]“ in einem Klammerausdruck auf § 43 BAO. Diesen nunmehrigen Abs 1 lautet wie folgt:

*„Die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42) müssen, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftsteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen.“*

§ 43 Abs 1 BAO unterscheidet somit zwischen der Körperschaftsteuer, bei der es auf den ganzen Veranlagungszeitraum ankommt, und allen anderen Abgaben, bei denen der Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld relevant ist. Wenn § 42 Abs 2 BAO nur vom Veranlagungszeitraum spricht und dabei noch ausdrücklich auf § 43 BAO verweist, könnte daraus geschlossen werden, dass die in § 42 Abs 2 BAO aufgestellte Voraussetzung sich bloß auf die Körperschaftsteuer bezieht. Bei allen anderen Abgaben wären dann die in den jeweiligen Abgabenvorschriften in Aussicht gestellten Begünstigungen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke durch die in § 42 Abs 2 BAO erwähnten Sanktionen nicht gefährdet. Völlig ungewöhnlich wäre es nicht, wenn sich eine der die gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke allgemein regelnden Vorschriften der §§ 34 bis 47 BAO bloß für eine einzelne Abgabe als maßgebend erweist: Mit der in § 45 Abs 2 BAO angesprochenen „Abgabepflicht“, die hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs entfällt, ist auch die Körperschaftsteuerpflicht gemeint.<sup>31</sup>

Die Erwähnung des „Veranlagungszeitraum[s]“ in § 42 Abs 2 BAO und der dabei erfolgte Verweis auf § 43 BAO könnten aber auch einen ganz anderen Hintergrund haben: Die in § 43 Abs 1 BAO für die „übrigen Abgaben“ vorgenommene Anknüpfung an den „Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld“ erwies sich für die zeitliche Zuordnung einer „Handlung“ möglicherweise nicht als praktikabel, da sich auch eine Handlung zu einem einzigen Zeitpunkt ereignen kann und die Zeitpunkte der Handlung und der Entstehung der Abgabenschuld – zB nach § 8 Abs 1 GrEStG die Verwirklichung des Erwerbszeitpunkts<sup>32</sup> – höchst selten zusammen-

<sup>31</sup> Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup> (2021) § 45 Rz 4 mwN.

<sup>32</sup> Vgl die grunderwerbsteuerliche Befreiung für den „unentgeltliche[n] Erwerb eines Grundstückes durch Körperschaften, Körperschaften des öffentlichen Rechts, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO in der jeweils geltenden Fassung“ dienen, nach § 3 Abs 1 Z 3 GrEStG.

fallen werden. Daher könnte gerade die Sorge, dass bei den „*übrigen Abgaben*“ die unter § 42 Abs 2 BAO fallenden Sanktionen sonst nahezu nie Bedeutung haben, den Gesetzgeber motiviert haben, auch für diese Abgaben vorzusehen, dass die „*Handlung*“ einem bestimmten Zeitraum zuzuordnen ist. Vor diesem Hintergrund lässt sich die Vorschrift auch so deuten, dass für Zwecke der „*übrigen Abgaben*“ die Begünstigungen für den gesamten für die Körperschaftsteuer maßgebenden Veranlagungszeitraum nicht zustehen, wenn die „*Handlung*“ auch nur irgendwann in diesem Zeitraum erfolgt ist.

Die in § 42 Abs 2 BAO angesprochenen Sanktionen sind erst und nur insofern relevant, als sie rechtskräftig werden. Vor Eintritt der Rechtskraft darf die Begünstigung nicht versagt werden. Die letzten beiden Sätze des § 42 Abs 2 BAO regeln dies ausdrücklich:

*„Ist im Zeitpunkt der Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung durch die Abgabenbehörde noch keine rechtskräftige Entscheidung durch das zuständige Gericht oder die zuständige Verwaltungsbehörde ergangen, ist bis zum Ergehen dieser Entscheidung davon auszugehen, dass keine Bestrafung erfolgen wird, und § 200 sinngemäß anzuwenden. Dies gilt nicht, wenn abgabenrechtliche Begünstigungen bereits aus anderen Gründen zu versagen sind.“*

Die beiden im vorletzten Satz des § 42 Abs 2 BAO vorgesehenen Rechtsfolgen scheinen widersprüchlich zu sein: Zwar ist bis zum Ergehen der Entscheidung davon auszugehen, dass keine Bestrafung erfolgen wird. Dennoch ist aber § 200 BAO sinngemäß anzuwenden. Nach dieser Vorschrift ist Voraussetzung für die vorläufige Festsetzung der Abgabe, dass nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. § 42 Abs 2 vorletzter Satz BAO fingiert zwar einerseits, dass die Abgabepflicht oder deren Umfang ungewiss ist, indem § 200 BAO anzuwenden ist, dass aber andererseits auch von keiner Bestrafung auszugehen ist, sodass insofern doch gar keine Ungewissheit besteht. Diese Regelungstechnik der bloß vorläufigen Festsetzung der Abgabe stellt im Ergebnis sicher, dass die Behörde einer später eintretenden Rechtskraft der Sanktion Rechnung tragen kann: Sie läuft nicht Gefahr, dass der Abgabenbescheid bereits selbst rechtskräftig wird und kein verfahrensrechtlicher Titel zur Durchbrechung seiner Rechtskraft mehr offensteht. Gleichzeitig darf der Körperschaft die Begünstigung einstweilen nicht bloß wegen einer verhängten oder sogar nur drohenden Sanktion versagt werden, sondern nur und erst nach Eintritt ihrer Rechtskraft.

Der Wortlaut erweckt zunächst den Eindruck, dass in allen Fällen bis zum Ergehen einer Entscheidung § 200 BAO anzuwenden ist, also auch dann, wenn gar kein Anhaltspunkt besteht,

dass irgendwelche unter § 42 Abs 2 BAO fallenden strafbaren Handlungen gesetzt wurden. Es stünde allerdings mit Sinn und Zweck der Vorschriften nicht in Einklang, aus § 42 Abs 2 BAO abzuleiten, dass die Erlassung vorläufiger Bescheide nun der Regelfall der Veranlagung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlichen Zwecken dienender Körperschaften werden soll. Den entscheidenden Hinweis gibt auch die Formulierung „*bis zum Ergehen einer Entscheidung*“: Denn die Erlassung eines vorläufigen Bescheides setzt voraus, dass die ihr zugrunde liegende Ungewissheit später einmal beseitigt wird und die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen oder ein Bescheid zu erlassen ist, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt. Wenn gar kein Verfahren, das zur Verhängung einer Sanktion führen kann, anhängig ist, kann auch später keine Entscheidung ergehen, die dann die Ungewissheit beseitigt. Folglich kann ein vorläufiger Abgabenbescheid infolge einer von § 42 Abs 2 BAO erfassten strafbaren Handlung nur dann erlassen werden, wenn bereits ein solches Verfahren eingeleitet wurde.

Nichts spricht jedoch dagegen, die gesetzlich festgelegte Annahme, dass keine Bestrafung erfolgen wird, auch auf alle Fälle zu beziehen, in denen noch kein Verfahren, das zur Verhängung einer Sanktion führen kann, eingeleitet wurde, oder in denen niemals ein solches Verfahren eingeleitet wird: Wenn sogar in Fällen, in denen schon ein Verfahren eingeleitet wurde, davon auszugehen ist, dass keine Bestrafung erfolgt, muss erst recht in allen anderen Fällen, in denen ein solches Verfahren noch nicht oder überhaupt nie eingeleitet wurde, diese Annahme zugrunde gelegt werden. Daher können noch vor der Einleitung eines entsprechenden Verfahrens erkennbare Anhaltspunkte für ein unter § 42 Abs 2 BAO fallendes strafbares Handeln auch dann nicht eine vorläufige Bescheiderlassung rechtfertigen, wenn man diese Anhaltspunkte zum Anlass nehmen wollte, § 200 BAO *unmittelbar* anzuwenden. Die aufgrund des Verweises in § 42 Abs 2 BAO vorgesehene sinngemäße Anwendung dieser Vorschrift ist nach den hier dargelegten Überlegungen in diesen Fällen ohnehin nicht zulässig. Die zwingend zugrunde zu legende Annahme, dass keine Bestrafung erfolgen wird, schließt auch eine für die unmittelbare Anwendung des § 200 Abs 1 BAO erforderliche Ungewissheit darüber aus.

Wenn § 42 Abs 2 vorletzter Satz BAO die Erlassung eines vorläufigen Abgabenbescheides nur dann zulässt, wenn „*im Zeitpunkt der Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung durch die Abgabenbehörde*“ bereits ein Verfahren eingeleitet wurde, das zur Verhängung einer Sanktion führen kann, stellt sich die Frage, wie vorzugehen ist, wenn erst nach Erlassung eines – daher nicht bloß vorläufigen – Abgabenbescheides ein solches Verfahren eingeleitet wird. Eine

Möglichkeit wäre, die Einleitung des Verfahrens zum Anlass zu nehmen, den bisherigen Abgabenbescheid zum vorläufigen Abgabenbescheid zu erklären. Dagegen spricht aber, dass das Gebot der sinngemäßen Anwendung des § 200 BAO wohl nicht so weit gehen kann, damit das Konzept des § 200 BAO, das den Ersatz des vorläufigen durch den endgültigen Bescheid, die Erklärung des vorläufigen zum endgültigen Bescheid und gegebenenfalls noch den Ersatz eines vorläufigen Bescheides durch einen anderen vorläufigen Bescheid, aber nicht den Ersatz eines nicht vorläufig erlassenen Bescheides durch einen vorläufigen Bescheid vorsieht, auf den Kopf zu stellen. Vor allem regelt § 42 Abs 2 vorletzter Satz BAO, was die Behörde „im Zeitpunkt der Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung“ zu tun hat, aber nicht, welche Maßnahmen sie zu einem späteren Zeitpunkt setzen kann.

Zu prüfen ist daher die Anwendung jener Verfahrenstitel, mit denen auch sonst die Rechtskraft durchbrochen werden kann. Dazu gehört § 299 BAO. Der Anwendung dieser Vorschrift steht nicht entgegen, dass der Abgabenbescheid nicht schon bei seiner Erlassung unrichtig war, sondern erst aufgrund der rechtskräftig gewordenen Verhängung der Sanktion unrichtig wurde.<sup>33</sup> § 295a BAO kommt ebenfalls in Betracht, wenn man die rechtskräftige Verhängung der Sanktion als Ereignis versteht, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hat: Dieses Ereignis wirkt auf den Veranlagungszeitraum zurück, in dem die strafbare Handlung begangen wurde.<sup>34</sup> In Sonderfällen ist auch die Anwendung des § 295 Abs 3 BAO zu erwägen, wenn die rechtskräftige Verhängung der Sanktion durch Bescheid der Finanzstrafbehörde erfolgt. Die Erlassung dieses Bescheides löst dann die Folgeberichtigung des Körperschaftsteuerbescheides aus. Eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit c BAO kommt hingegen nicht in Betracht: Die gerichtliche oder behördliche Entscheidung über die „Handlung“ nach § 42 Abs 2 BAO ist keine Vorfrage. Die für die Erlassung des Abgabenbescheides zuständige Behörde kann diese Frage nämlich vor der rechtskräftigen Verhängung der Verbandsgeldbuße oder der Strafe nicht nach eigener Anschauung beurteilen, sondern muss davon ausgehen, dass keine Bestrafung erfolgt. Die gerichtliche oder behördliche Entscheidung ist ein Tatbestandselement für den Eintritt der nach § 42 Abs 2 BAO vorgesehenen Rechtsfolgen.<sup>35</sup> Wenn diese Entscheidung nicht schon im Zeitpunkt der Bescheiderlassung rechtskräftig und somit für Zwecke des § 303

Abs 1 lit b BAO existent war, ist sie auch nicht als zur Wiederaufnahme berechtigende neu hervorgekommene Tatsache zu qualifizieren.<sup>36</sup>

### 3. § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG

Der Anwendungsbereich der Spendenbegünstigung des § 4a EStG wurde durch das GemRefG nicht bloß erweitert,<sup>37</sup> sondern auch völlig neu gegliedert:<sup>38</sup> Abzugsfähige Zuwendungen können nun an „durch Bescheid begünstigte Einrichtungen“ nach § 4a Abs 3 EStG und an die in § 4a Abs 6 EStG genannten Einrichtungen geleistet werden. Die nach § 4a Abs 3 EStG durch Bescheid begünstigten Einrichtungen müssen begünstigte Zwecke – wie insbesondere gemeinnützige Zwecke nach § 35 BAO oder mildtätige Zwecke nach § 37 BAO – verfolgen. In Betracht kommen zB juristische Personen des privaten Rechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder Körperschaften des öffentlichen Rechts selbst. Diese Einrichtungen müssen die Zuerkennung der Spendenbegünstigung beantragen. Das Finanzamt Österreich hat die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen für die erstmalige Zuerkennung der Spendenbegünstigung mit Bescheid festzustellen und die Einrichtung in eine Liste der begünstigten Spendenempfänger aufzunehmen.

Die in § 4a Abs 6 EStG genannten Einrichtungen sind hingegen *ex lege* begünstigt. Sie brauchen keinen Antrag zu stellen und werden auch nicht in eine Liste aufgenommen. Darunter fallen zB die im Universitätsgesetz geregelten Universitäten, öffentliche Kinderbetreuungseinrichtungen bis zum Eintritt der Schulpflicht, öffentliche Schulen im Rahmen ihrer Teilrechtsfähigkeit, österreichische Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und von bestimmten anderen Rechtsträgern und freiwillige Feuerwehren.

Nur für die unter § 4a Abs 3 EStG fallenden Körperschaften gilt die Voraussetzung des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG:

„Über die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation wurde innerhalb der vorangegangenen zwei Jahre keine Verbandsgeldbuße im Sinne des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG), BGBl. I Nr. 151/2005, wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens im Sinne des Finanzstrafgesetzes (FinStrG), BGBl. Nr. 129/1958, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, rechtskräftig verhängt. Ebensowenig wurden deren Entscheidungsträger oder Mitarbeiter im Sinne des § 2 Abs. 1 und 2 VbVG wegen strafbarer Handlungen, für die die

<sup>33</sup> Vgl näher Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 299 Rz 10.

<sup>34</sup> Zum rückwirkenden Ereignis weiters Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO: Stoll Kommentar – Digital First<sup>2.06</sup> (2023) § 295a Rz 1 ff.

<sup>35</sup> Vgl zu § 11 BAO Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 11 Rz 4.

<sup>36</sup> Zur Abgrenzung zwischen *nova producta* und *nova perta* vgl auch Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO<sup>2.06</sup>, § 303 Rz 16.

<sup>37</sup> Siehe ErlRV 2319 BlgNR 27. GP, 1.

<sup>38</sup> Dazu zB Kunz, Ab 2024: Spendenabsetzbarkeit für alle gemeinnützige Zwecke, *ecolex* 2024, 86 (86 ff).

*Körperschaft im Sinne des § 3 VbVG verantwortlich ist, [...] durch ein Gericht rechtskräftig verurteilt oder [...] über sie wegen vorsätzlicher, nicht vom Gericht zu ahndender Finanzvergehen im Sinne des FinStrG, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, Strafen rechtskräftig verhängt. Dies gilt nur für strafbare Handlungen, die innerhalb der vorangegangenen fünf Kalenderjahre begangen wurden.“*

Die zuletzt erwähnte fünfjährige Frist dürfte auf die Rechtsprechung des VfGH zu § 3 Z 4 WohlverhaltensG zurückzuführen sein.<sup>39</sup> Sie berücksichtigt die vom VfGH aufgestellte Vorgabe, wonach es verfassungswidrig ist, zu lange zurückliegende Delikte zu berücksichtigen. Eine weitere zeitliche Schranke ergibt sich daraus, dass innerhalb der zwei der Bescheiderteilung vorangegangenen Jahre keine der in § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG genannten Sanktionen „rechtskräftig verhängt“ worden sein dürfen. Die Vorschrift orientiert sich offenbar an § 3 Z 4 WohlverhaltensG, reduziert aber den Beobachtungszeitraum von fünf auf zwei Jahre.<sup>40</sup> Nicht völlig klar ist, ob es auf den Zeitpunkt ankommt, zu dem die Entscheidung über die Sanktion getroffen wurde oder zu dem sie rechtskräftig geworden ist. Zu § 3 Z 4 WohlverhaltensG wird vertreten, dass zwar die Verhängung der Sanktion in diesem Zeitraum erfolgt sein muss, die Rechtskraft aber auch erst zu einem späteren Zeitpunkt eingetreten sein kann.<sup>41</sup> Dafür sprechen im Kontext des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG auch die dort verwendeten Verben „verhängt“ und „verurteilt“: Sie lassen darauf schließen, dass es schädlich ist, wenn die Entscheidung über die Sanktion innerhalb des zweijährigen Zeitraums getroffen wurde. Zusätzlich muss aber auch die Rechtskraft eingetreten sein, um die Spendenbegünstigung verweigern zu können. Konsequenz ist, dass dieser Auffassung zufolge die Spendenbegünstigung nicht zuerkannt werden darf, wenn sowohl die Entscheidung über die Sanktion als auch der Eintritt der Rechtskraft in den beiden der Bescheiderteilung vorangegangenen Jahren erfolgt ist. Angesichts des kurzen Zeitfensters kann es der Einrichtung durch entsprechende verfahrensrechtliche Schritte gelingen, den Eintritt der Rechtskraft sogar dann zu verhindern, wenn die Sanktion am Beginn dieses zweijährigen Beobachtungszeitraums verhängt wurde. Je später dies erfolgt, desto leichter ist es für die Einrichtung, den Eintritt der Rechtskraft vor Erteilung des Bescheides zu vermeiden.

Stellt man hingegen darauf ab, dass bloß die Rechtskraft in den vorangegangenen zwei Jahren eingetreten ist, kann die Sanktion auch früher verhängt worden sein, und die Spendenbegünstigung ist dennoch nicht zu gewähren. Al-

lerdings ist auch dieses Zeitfenster nicht allzu groß: Die strafbare Handlung und damit auch die ihr notwendigerweise zeitlich nachgelagerte Verhängung der Sanktion dürfen nur innerhalb von fünf Jahren vor der Entscheidung über die Spendenbegünstigung erfolgt sein, der Eintritt der Rechtskraft hingegen nur in den letzten beiden Jahren. Schon vor Beginn des zweijährigen Beobachtungszeitraums rechtskräftig gewordene Sanktionen sind nach keiner der beiden Auffassungen mehr schädlich.

Sowohl der Zeitpunkt der Verhängung der Sanktion als auch der Eintritt der Rechtskraft kann von Zufällen abhängen oder auch von den Verfahrensparteien durch Prozesshandlungen gesteuert werden. Die Regelung muss sich daher in jedem Fall den Vorwurf gefallen lassen, dass sie zulässt, dass die Spendenbegünstigung von manipulativen Umständen abhängen kann. Die sich daraus ergebenden verfassungsrechtlichen Bedenken sind vom VfGH allerdings in seiner Entscheidung zu § 3 Z 4 WohlverhaltensG nicht aufgegriffen worden.<sup>42</sup> Vermutlich hat sich dadurch der Gesetzgeber ermutigt gefühlt, sich im Kontext des § 4a EStG wiederum einer ähnlichen Regelungstechnik zu bedienen.

Die Einrichtung hat zu jedem Zeitpunkt nach Erteilung des Spendenbegünstigungsbescheides die für die Spendenbegünstigung maßgebenden Voraussetzungen zu erfüllen. Sonst läuft sie Gefahr, dass Spenden an sie ihre Abzugsfähigkeit verlieren. Bei Wegfall der Voraussetzungen nach § 4a Abs 4 EStG ist nämlich „die Spendenbegünstigung mit Bescheid zu widerrufen“. Zu diesen Voraussetzungen gehören auch jene nach § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG.

Verfahrensschritte, die die Einrichtung gesetzt hat, um eine Sanktion nicht rechtskräftig werden zu lassen, um auf diese Weise zunächst die Voraussetzung für die Spendenbegünstigung zu erfüllen, können sich daher rächen. Wird die Sanktion nämlich rechtskräftig und liegt zu diesem Zeitpunkt die strafbare Handlung nicht länger als fünf Jahre zurück und ist – je nach Auffassung – die Verhängung der Sanktion nicht länger als zwei Jahre her, ist die Behörde verpflichtet, die Spendenbegünstigung zu widerrufen.

Der Behörde kann für einen solchen Widerruf aber mitunter nur ein enges Zeitfenster zur Verfügung stehen: Wenn die Sanktion rechtskräftig wird und die strafbare Handlung zu diesem Zeitpunkt schon vier Jahre und zehn Monate her ist, hat sie zwei Monate Zeit, um die Spendenbegünstigung zu widerrufen. Nach Ablauf dieser Frist sind nämlich die Voraussetzungen des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG wieder gegeben, sodass die Behörde zum Widerruf nicht mehr berechtigt ist.

Selbst wenn die Behörde aber im vorhin erwähnten Sachverhalt noch vor Ablauf der fünf-

<sup>39</sup> Vgl VfGH 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022, Rz 22 f.

<sup>40</sup> Im Ministerialentwurf waren noch drei Jahre vorgesehen (299/ME 27. GP).

<sup>41</sup> Lang/Pacher, SWK 3/2021, 93 (108 f).

<sup>42</sup> Vgl VfGH 5. 10. 2023, G 172/2022, V 172/2022.

jährigen Frist die Spendenbegünstigung widerruft, wird die Einrichtung mit einer Beschwerde erfolgreich sein: Das Finanzamt Österreich hat bei der Erlassung der Beschwerdevorentscheidung von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen und muss daher zwischenzeitliche Veränderungen des Sachverhalts berücksichtigen.<sup>43</sup> Liegt daher in diesem Zeitpunkt die strafbare Handlung bereits länger als fünf Jahre zurück, besteht keine Berechtigung mehr, die Spendenbegünstigung zu versagen. Die Behörde muss den Widerrufsbescheid aufheben. Gleiches gilt für das BFG, wenn dort ein Vorlageantrag anhängig ist.

Für die Einrichtung ist es nicht gleichgültig, ob sie den Bescheid bekämpft, mit dem die Spendenbegünstigung widerrufen wurde, oder ob sie stattdessen neuerlich die Spendenbegünstigung beantragt: Erfolgt nämlich ein Widerruf wegen der Voraussetzungen des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG, „kann bei einer neuerlichen Antragstellung die Spendenbegünstigung nur dann zuerkannt werden, wenn innerhalb der in Abs. 4 Z 1 lit. b erster Satz genannten Frist keine Widerrufsgründe vorliegen“. Diese Frist beträgt ein mindestens zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr. Bezogen auf § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG bedeutet dies, dass in diesem Wirtschaftsjahr zu keinem Zeitpunkt eine Sanktion rechtskräftig werden darf, deren zugrunde liegende strafbare Handlung innerhalb der letzten fünf Jahre begangen wurde, jeweils berechnet ab diesem Zeitpunkt. Abhängig von der zur oben angesprochenen Rechtsfrage vertretenen Auffassung ist die Sanktion nur dann schädlich, wenn sie innerhalb zweier vorangegangener Jahre verhängt wurde. Wird aber eine derartige Sanktion in diesem Zeitraum rechtskräftig, muss wohl ein weiteres mindestens zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr abgewartet werden, und erst wenn in einem solchen Wirtschaftsjahr keine Widerrufsgründe vorliegen, kann die Spendenbegünstigung wieder zuerkannt werden.

Schließlich ist auch die erst während der Plenumssitzung des Nationalrats eingefügte Vorschrift des § 4a Abs 5 Z 5 EStG zu beachten:

*„Erfolgt ein Widerruf wegen Wegfalls der Voraussetzung des Abs. 4, kommt der Beschwerde auf Antrag aufschiebende Wirkung zu. Die aufschiebende Wirkung ist nicht zu bewilligen, wenn die Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Bleibt die Beschwerde ohne Erfolg, ist der Einrichtung ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Höhe von 20 % der ab dem in Z 4 genannten Tag zugewendeten Beträge vorzuschreiben; die Einrichtung ist verpflichtet, diese Zuwendungen zu dokumentieren.“*

Diese Vorschrift muss vor dem Hintergrund der in § 4a Abs 5 Z 3 EStG geregelten rechtlichen Konzeption der Spendenbegünstigung verstanden werden:

<sup>43</sup> VwGH 24. 9. 2003, 2000/17/0149, zu einem Widerruf nach § 294 BAO.

*„Das Finanzamt Österreich hat die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen für die erstmalige Zuerkennung der Spendenbegünstigung mit Bescheid festzustellen und die Körperschaft in eine vom Finanzamt Österreich zu führende Liste der begünstigten Spendenempfänger aufzunehmen. In dieser Liste ist das Datum, zu dem die Spendenbegünstigung bescheidmäßig erteilt wurde, zu veröffentlichen. Die Liste ist auf der Webseite des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen.“*

Gleichzeitig mit der Bescheiderteilung ist die Körperschaft in die Liste der begünstigten Spendenempfänger aufzunehmen. Auf die Bescheiderlassung selbst kommt es nicht an. Die Aufnahme in die Liste hat auch dann zu erfolgen, wenn der Bescheid erst viel später oder – zB mangels erfolgter Zustellung – gar nicht erlassen wird.

Die in § 4a Abs 5 Z 3 EStG genannte Liste ist wohl als Verordnung zu qualifizieren: Nur die Aufnahme in die Liste – und nicht die Bescheiderlassung – berechtigt die Spender, ihre Spende steuerlich abzuziehen.<sup>44</sup> Ohne Aufnahme in die Liste besteht diese Berechtigung nicht. Der Bescheid richtet sich nur an die begünstigte Einrichtung. Da die Erteilung des Bescheides und die Aufnahme in die Liste Hand in Hand gehen, erbringt sie durch erfolgreiche Bekämpfung eines abweisenden Bescheides ihres Antrags auf Spendenbegünstigung den Nachweis, dass sie die Voraussetzungen erfüllt, um in die Liste auf-

<sup>44</sup> Die Ausführungen des BFG zur früheren Rechtslage scheinen in sich widersprüchlich zu sein (BFG 22. 11. 2017, RV/7103986/2010; gleichlautend BFG 24. 11. 2017, RV/7101687/2012): Einerseits ist nach Auffassung des BFG „die Liste der nach § 4a Z 4 EStG 1988 spendenbegünstigten Empfänger nicht im Verordnungsweg ergangen, sondern sind die Voraussetzungen für begünstigte Spender im Einkommensteuergesetz, also in einem einfachen Bundesgesetz, geregelt. Die Liste der Spendenbegünstigung ist auch nicht konstitutiv, denn das Finanzamt 1/23 ist zur Bescheiderlassung an einen die Spendenabzugsfähigkeit begehrenden Empfänger verpflichtet, sodass dem Spender das Recht auf Berufung/Beschwerde offen steht und der Rechtsschutz gewahrt ist. Sämtliche Einrichtungen, deren Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis durch Bescheid festgestellt wurde, sind in der Spendenliste auf der Homepage des BMF eingetragen und abrufbar. Verfassungsrechtliche Bedenken iZm der Aufnahme in die Liste wären daher vom Spendenempfänger in dessen Beschwerde gegen einen Abweisungsbescheid vorzutragen. Auch wenn die Spenderliste in den Vordergrund tritt, ist ausschlaggebend, dass jedem Eintrag in die Liste ein Bescheidverfahren zu Grunde liegt.“ Andererseits finden sich unmittelbar im Anschluss daran die folgenden Überlegungen des BFG: „Der Eintrag in die Liste des spendenbegünstigten Empfängers nach § 4a Abs 4 EStG 1988 idF StRefG 2009 entfaltet Bindungswirkung für das Einkommensteuerverfahren des Spenders und ist im Einkommensteuerverfahren des Spenders nach § 18 Abs 1 Z 8 lit a 2. Teilstrich EStG 1988 materiell-rechtliche Voraussetzung (Tatbestandsvoraussetzung) für den Spendenabzug (§ 295 Abs 3 BAO). Die Frage, aus welchem Grund die strittigen Empfänger nicht in die Liste der spendenbegünstigten Empfänger aufgenommen wurde, gehört daher ebenso wenig in das Einkommensteuerverfahren des den Spendenabzug begehrenden Abgabepflichtigen wie die Frage nach dem verfassungskonformen Zustandekommen des den Listeneintrag verweigernden Bescheides. Dass die strittigen Empfänger nicht in der Liste enthalten sind, trifft zu und wird in der Beschwerde auch nicht bestritten. Da diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, wird der Tatbestand des § 18 Abs 1 Z 8 EStG 1988 nicht erfüllt und der Spendenabzug steht nicht zu.“

genommen zu werden. Gleiches gilt, wenn die Einrichtung den Bescheid, mit dem die Spendenbegünstigung widerrufen wird, bekämpft: Ist sie erfolgreich, kann sie die sonst mit dem Widerruf zwingend verbundene Streichung von der Liste abwenden. Erst mit der Aufnahme in und dem weiteren Verbleib auf der Liste erreicht die Einrichtung ihr eigentliches Ziel: den steuerlichen Abzug der Spende beim Spender und daraus resultierend die für sie erleichterte Spendenakquise.

Käme die sonst anwendbare Vorschrift des § 254 BAO auch hier zum Tragen, würde durch die Einbringung einer Bescheidbeschwerde die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt. Ginge es um die Einhebung von Abgaben der Einrichtung, könnte die Einrichtung die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO beantragen.<sup>45</sup> Die unmittelbaren Wirkungen des Widerrufs der Spendenbegünstigung treffen allerdings den Spender: Die damit verbundene Streichung von der Liste nimmt ihm die Abzugsfähigkeit der Spende. Mit der aufgrund der Sondervorschrift des § 4a Abs 5 Z 5 EStG über Antrag möglichen Gewährung der aufschiebenden Wirkung kann die die Spende erhoffende Einrichtung die Streichung von der Liste abwenden. Einzige unmittelbare Konsequenz der aufschiebenden Wirkung ist der zumindest vorläufige Verbleib auf der Liste.

Die aufschiebende Wirkung ist nicht zu bewilligen, wenn die Beschwerde „keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat“. Unter welchen Voraussetzungen diese Aussicht „hinreichend“ ist, sagt die Vorschrift nicht. Fraglich ist, ob derselbe Maßstab anzuwenden ist, der sich aus dem die Aussetzung der Einhebung regelnden § 212a Abs 2 lit a BAO ergibt. Nach dieser Vorschrift ist die Aussetzung nicht zu bewilligen, „soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint“.<sup>46</sup>

Entscheidet sich die Einrichtung dafür, nicht nur Beschwerde gegen den Widerruf zu ergreifen, sondern auch aufschiebende Wirkung zu beantragen, und ist sie mit diesem Antrag erfolgreich, nimmt sie in Kauf, dass ihr ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer vorgeschrieben wird, wenn die Beschwerde selbst ohne Erfolg bleibt. Der Grund für den Zuschlag liegt darin, dass die Einrichtung aufgrund der zuerkannten aufschiebenden Wirkung zunächst auf der Liste bleibt. An der Abzugsfähigkeit der geleisteten Zuwendungen ändert sich daher zunächst nichts, und zwar – falls es dazu kommt – bis zur „endgültigen Aberkennung der Spendenbegünstigung“.<sup>47</sup> Bis dahin bleibt der Steuervorteil beim

Spender somit auch dann erhalten, wenn sich herausstellt, dass die Einrichtung die Voraussetzungen für die Spendenbegünstigung nicht erfüllt hat. Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer ist der pauschale Ausgleich für die beim Spender dennoch bestehende Abzugsfähigkeit.<sup>48</sup>

Allerdings scheint es legislativ nicht gelungen zu sein, die Abzugsfähigkeit beim Spender und den Zuschlag zur Körperschaftsteuer bei der die Zuwendung empfangenden Einrichtung zu synchronisieren: § 4a Abs 5 Z 5 EStG normiert, dass die „ab dem in Z 4 genannten Tag zugewendeten Beträge“ dem Zuschlag unterliegen. Damit verweist die Vorschrift auf das dort genannte „Datum des Widerrufsbescheides“. Dies würde bei der die Spende empfangenden Einrichtung passen, wenn damit immer der durch das Finanzamt Österreich erteilte *erste* Widerrufsbescheid gemeint ist: Zuwendungen ab diesem Zeitpunkt unterliegen dem Zuschlag. Dasselbe Datum muss dann aber nach § 4 Abs 7 Z 1 EStG auch für den Spender maßgebend sein. Bei ihm macht es aber keinen Sinn, wenn *ab diesem Zeitpunkt* geleistete Spenden nicht mehr abzugsfähig sind. Denn dann wäre die Spende nicht abzugsfähig, würde aber dennoch beim Empfänger dem Zuschlag unterliegen. Gegen die Maßgeblichkeit des Datums des ersten Widerrufsbescheides spricht auch, dass mit der aufschiebenden Wirkung erreicht werden soll, die Streichung von der Liste zumindest vorläufig zu verhindern. Die Einrichtung bleibt auf der Liste, bis sich herausstellt, dass die Beschwerde erfolglos war. Zu diesem Zeitpunkt müsste das – dann notwendigerweise in der Vergangenheit liegende – Datum des ersten Widerrufsbescheides eingetragen werden. Damit verbunden wäre dann die rückwirkende Aberkennung des Spendenabzugs, der nach § 4 Abs 7 Z 1 EStG nur „bis einschließlich dem in der Liste eingetragenen Datum des Widerrufs der Begünstigung“ möglich ist. Eine derartige Rückwirkung wäre allerdings mit dem der Liste zugrunde liegenden Ziel, wonach der Spender im Zeitpunkt der Zuwendung Rechtssicherheit über die Abzugsfähigkeit seiner Spende haben soll,<sup>49</sup> nicht zu vereinbaren.

Eine andere Möglichkeit wäre, als „Datum des Widerrufsbescheides“ jenen Zeitpunkt anzunehmen, zu dem sich herausstellt, dass die Beschwerde „ohne Erfolg“ bleibt. Dies könnte im Falle eines Beschlusses oder Erkenntnisses des BFG das Datum der mündlichen Verkündung, sonst jenes der Unterfertigung sein,<sup>50</sup> gegebenenfalls – wenn diese nicht bekämpft wird – auch das Datum der Unterfertigung der Beschwerde vor Entscheidung. Dies führt allerdings genauso wenig zu befriedigenden Ergebnissen: Zwar ist dann die Abzugsfähigkeit beim Spender bis zu dem Zeitpunkt sichergestellt, zu dem sich herausstellt, dass die Beschwerde erfolglos bleibt. Die empfan-

<sup>45</sup> Zu vergleichbaren Rechtsschutzdefiziten in anderen Konstellationen außerhalb des Anwendungsbereichs des § 212a BAO siehe *Ritz*, Effizienz des Rechtsschutzes in der BAO, AFS 2017, 2 (3 f).

<sup>46</sup> Näher dazu *Staringer*, Rechtsschutz bei Widerruf der Spendenbegünstigung, AVR 2024, 6.

<sup>47</sup> So die Formulierung der Begründung des erst im Plenum eingebrachten Abänderungsantrags, AA 361 27. GP, 2.

<sup>48</sup> Begründung zu AA 361 27. GP, 2.

<sup>49</sup> ErlRV 2319 BlgNR 27. GP, 7.

<sup>50</sup> § 280 Abs 1 lit g BAO.

gende Einrichtung hat aber erst für Zuwendungen ab diesem Zeitpunkt den Zuschlag zur Körperschaftsteuer zu zahlen. Dann macht der Zuschlag aber keinen Sinn: Ab diesem Zeitpunkt gezahlte Spenden sind ohnehin nicht mehr abzugsfähig. Systematisch erforderlich wäre der Zuschlag für *bis* zum „Datum des Widerrufsbescheides“ erhaltene Zuwendungen. Gerade für diesen Zeitraum ist aber kein Zuschlag vorgesehen.

Überhaupt scheinen die Konsequenzen der erst in letzter Minute – durch Abänderungsantrag in zweiter Lesung des Nationalrats<sup>51</sup> – geschaffenen Möglichkeit der aufschiebenden Wirkung nicht hinreichend durchdacht zu sein: Eine ausdrückliche Regelung, bis wann die aufschiebende Wirkung beantragt werden kann, findet sich in § 4a EStG nicht.<sup>52</sup> Nimmt man an, dass dieser Antrag bis zum Ende der – auch verlängerbaren – Beschwerdefrist gestellt werden kann, dürfte jedenfalls bis dahin keine Streichung von der Liste erfolgen. Wird die aufschiebende Wirkung nicht gewährt und ergreift die Einrichtung dagegen ein Rechtsmittel, müsste sie jedenfalls bis zur Entscheidung darüber weiterhin auf der Liste bleiben. Denn sonst wäre der mit der Möglichkeit der aufschiebenden Wirkung angestrebte Rechtsschutz vereitelt.<sup>53</sup> Die Streichung von der Liste dürfte in all diesen Fällen erst erfolgen, wenn sich herausstellt, dass der Antrag auf aufschiebende Wirkung erfolglos bleibt oder gar keine aufschiebende Wirkung beantragt wird. Soll der Spender darauf vertrauen können, dass Zuwendungen an die zum jeweiligen Zeitpunkt auf der Liste genannten Einrichtungen zum Spendenabzug berechtigen, kommt eine rückwirkende Streichung von der Liste – mit dem Datum des Widerrufsbescheides – nicht in Betracht. All diese Überlegungen finden im Gesetzeswortlaut allerdings keine Deckung.

§ 4a EStG enthält auch keine explizite Regelung über die Dauer der aufschiebenden Wirkung. Naheliegender ist, dass die aufschiebende Wirkung zumindest erst dann endet, wenn gegen den Widerrufsbescheid kein ordentliches Rechtsmittel mehr erhoben werden kann. Werden der VwGH oder der VfGH angerufen, besteht an sich keine Notwendigkeit zur Annahme, dass die nach § 4a Abs 5 Z 5 EStG gewährte aufschiebende Wirkung weiter andauert: In diesen Verfahren gibt es mit § 30 VwGG und § 85 VfGG eigene Vorschriften über die aufschiebende Wirkung. Ist allerdings die Streichung von der Liste bereits erfolgt, kommt die Gewährung der aufschiebenden Wirkung zu spät. Wirksamer Rechtsschutz bestünde nur dann, wenn die Streichung von der Liste erst nach Ablauf der Frist für die Revision oder die Erkenntnisbeschwerde oder – falls bei einem der Höchstgerichte aufschiebende Wirkung beantragt wird – nach einer negativen Entscheidung

über diesen Antrag erfolgt. Allerdings kommt dem bloßen Antrag auf aufschiebende Wirkung in höchstgerichtlichen Verfahren generell keine aufschiebende Wirkung zu.<sup>54</sup> Daher wird diese Rechtsschutzlücke auch beim Widerruf nach § 4a Abs 5 Z 4 EStG in Kauf zu nehmen sein.

#### 4. Das Verhältnis zwischen § 42 Abs 2 BAO und § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG

In weiterer Folge ist zu untersuchen, in welchem Verhältnis die Regelung des § 42 Abs 2 BAO zu § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG steht. Denn Körperschaften iSd § 1 Abs 2 Z 1 und 2 KStG und Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie vergleichbaren ausländischen Körperschaften eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates, mit dem umfassende Amtshilfe besteht, darf die Spendenbegünstigung nur zuerkannt werden, wenn sie auch „die Voraussetzungen nach den §§ 34 bis 47 BAO erfüllen“. § 42 Abs 2 BAO gehört zu den Vorschriften der §§ 34 bis 47 BAO. Daher ist zu überlegen, ob eine der in § 42 Abs 2 BAO genannten rechtskräftig verhängten Sanktionen nicht bloß zum Verlust der Steuerbefreiung, sondern auch dazu führt, dass die Spendenbegünstigung nicht zu gewähren ist oder widerrufen werden muss.

Angesichts der Parallelen zwischen den beiden Vorschriften stellt sich jedoch die Frage nach der praktischen Bedeutung des Verhältnisses der beiden Bestimmungen. Denn wenn sich die Relevanz der in § 42 Abs 2 BAO genannten Voraussetzungen ohnehin schon aus der Vorschrift des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG ergibt, könnte sich die Analyse erübrigen, ob zusätzlich auch noch § 42 Abs 2 BAO für die Spendenbegünstigung maßgebend ist. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass die beiden Vorschriften ihre Rechtsfolgen in völlig unterschiedlichen Zeiträumen entfalten: Nach § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG schließt eine rechtskräftig verhängte Sanktion die Gewährung der Spendenbegünstigung aus oder macht ihren Widerruf erforderlich. Die Rechtsfolgen betreffen Zeiträume, die *nach* dem Eintritt der Rechtskraft der jeweiligen Sanktion liegen. Nach § 42 Abs 2 BAO muss die Sanktion zwar auch schon rechtskräftig geworden sein. Die Rechtsfolgen treten aber in dem Veranlagungszeitraum ein, in dem die strafbare Handlung gesetzt wurde. Für diese Periode ist dann die Steuerbefreiung zu versagen. Sieht man § 42 Abs 2 BAO daher auch als Voraussetzung für die Spendenbegünstigung, würde sie Wirkungen in – mitunter lange – zurückliegenden Zeiträumen entfalten, was allerdings nicht mit dem Konzept des § 4a Abs 7 Z 1 EStG im Einklang stünde: Die Spendenbegünstigung soll vom Datum der Zuerkennung der Begünstigung bis

<sup>51</sup> AA 361 27. GP.

<sup>52</sup> Dazu auch *Staringer*, AVR 2024, 6 ff.

<sup>53</sup> So auch *Staringer*, AVR 2024, 6 ff.

<sup>54</sup> Dazu zB *Helmreich*, Vorläufiger Rechtsschutz im Verfahren vor dem VwGH, in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (2015) 191 (197, FN 40); vgl auch schon *Hoehl*, Vorläufiger Rechtsschutz vor dem VwGH (1999) 59.

zum Datum ihres Widerrufs die Abzugsfähigkeit der Zuwendung beim Spender sicherstellen.

Der Wortlaut legt aber ohnehin nicht nahe, dass diese Vorschrift im Kontext des § 4a EStG für die Bestimmung jenes Zeitraums relevant ist, in dem sie für Zwecke des § 42 Abs 2 BAO ihre Rechtsfolgen entfaltet. Denn § 4a Abs 4 Z 1 lit a EStG verweist bloß auf die „Voraussetzungen“ nach den §§ 34 bis 47 BAO. Allerdings unterscheiden sich auch die Voraussetzungen in zeitlicher Hinsicht: Im Unterschied zu § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG kennt § 42 Abs 2 BAO keinen Beobachtungszeitraum von – bloß – zwei Jahren, in dem keine rechtskräftige Sanktion verhängt worden sein darf, und gilt nicht nur wenn die strafbare Handlung innerhalb der vorangegangenen fünf Kalenderjahre begangen wurde. Dies erklärt sich zwar wiederum durch die in § 42 Abs 2 BAO vorgesehenen Rechtsfolgen: Wenn sich die strafbare Handlung ohnehin nur in der Veranlagungsperiode auswirken soll, in der sie gesetzt wurde, braucht es keine weiteren zeitlichen Einschränkungen. Dennoch: Stellt man isoliert auf die Voraussetzungen des § 42 Abs 2 BAO ab, ist nicht zu leugnen, dass diese anders – und zwar weiter – als in § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG gefasst sind: Jede unter § 42 Abs 2 BAO fallende rechtskräftig gewordene Sanktion würde die Zuerkennung der Spendenbegünstigung ausschließen, und zwar unabhängig davon, wann die strafbare Handlung erfolgt ist, wann die Sanktion verhängt wurde und wann ihre Rechtskraft eingetreten ist. Auch lange zurückliegende Handlungen wären schädlich. Jede rechtskräftig gewordene Sanktion würde dauerhaft die Gewährung der Begünstigung unmöglich machen.

Dann stellt sich aber die Frage, ob für § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG überhaupt ein Anwendungsbereich bleibt. Dies wäre ein gewichtiges Argument gegen die Auffassung, über den Verweis des § 4a Abs 4 Z 1 lit a EStG die Vorschrift des § 42 Abs 2 BAO auch bei der Spendenbegünstigung anzuwenden. Im Zweifel ist nämlich anzunehmen, dass eine Vorschrift nicht überflüssig ist. Allerdings sind die „Voraussetzungen nach den §§ 34 bis 47 BAO“ nicht für alle Einrichtungen nach § 4a Abs 3 EStG maßgebend: Die unter § 4a Abs 3 Z 3 EStG fallenden „mit Forschungs- oder Lehraufgaben gemäß Abs. 2 Z 3 im Wesentlichen befasste juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften sowie juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften im Sinne des Abs. 6 Z 1, 3 oder 4 zumindest mehrheitlich beteiligt sind“, sind ausgenommen. Die Vorschrift des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG gilt hingegen für „alle Körperschaften im Sinne des Abs. 3“. Somit hätte § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG – allerdings nur für einen Randbereich der unter § 4a Abs 3 EStG fallenden Einrichtungen – noch immer normative Bedeutung. Der weite Anwendungsbereich des § 42 Abs 2 BAO alleine spricht daher nicht gegen die Relevanz dieser Vorschrift für die Spendenbegünstigung.

Ein überzeugendes Gegenargument lässt sich hingegen aus der schon erwähnten Rechtsprechung des VfGH gewinnen: Der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 5. 10. 2023, G 172/22, § 3 Z 4 WohlverhaltensG als verfassungswidrig erachtet, weil es nach der damaligen Rechtslage „keine zeitliche Grenze für den Ausschluss von der Gewährung des Ausfallsbonus wegen weit in der Vergangenheit liegender vorsätzlicher Abgabenhinterziehungen“ gab. Zu berücksichtigen sei, dass sich der Zusammenhang zum Fehlverhalten „immer stärker verdünnt und daher keine entscheidende Rolle mehr spielen kann, je länger die vorsätzlich begangene Finanzstrafat zurückliegt“. Die Maßgeblichkeit des § 42 Abs 2 BAO hätte aber genau diese Konsequenzen. Die Verfassungswidrigkeit wäre mit Händen zu greifen. In verfassungskonformer Interpretation ist daher § 42 Abs 2 BAO bei der Zuerkennung der Spendenbegünstigung und bei deren Widerruf nicht heranzuziehen.

Bestätigt wird dieses Ergebnis auch durch § 4a Abs 4 Z 3 lit e EStG: Nach dieser weiteren Voraussetzung für die Spendenbegünstigung darf die Körperschaft nicht systematisch die vorsätzliche Begehung von in ihrem Interesse methodisch begangenen strafbaren Handlungen fördern. Das ist lediglich für die Spendenbegünstigung gefordert, wurde aber nicht in die §§ 34 bis 47 BAO aufgenommen. Dies lässt erkennen, dass für die Spendenbegünstigung in § 4a EStG ein eigenständiges – von den §§ 34 bis 47 BAO entkoppeltes – „Wohlverhaltensregime“ vorgesehen ist.

### Auf den Punkt gebracht

Der Gesetzgeber hat den mit dem WohlverhaltensG beschrittenen Weg fortgesetzt und den schon in § 3 Z 4 WohlverhaltensG enthaltenen Tatbestand in inhaltlich erweiterter Form auch im Steuerrecht selbst anwendbar gemacht: Die Gewährung bestimmter abgabenrechtlicher Begünstigungen ist nunmehr davon abhängig, dass kein der Körperschaft zuzurechnendes bereits entsprechend sanktioniertes strafbares Handeln vorliegt.<sup>55</sup> Ein gemeinsames rechtspolitisches Konzept, das diesen gesetzlichen Änderungen zugrunde liegt, ist allerdings noch nicht zu erkennen.<sup>56</sup> Die detaillierte Analyse der

<sup>55</sup> Zur Zurechnung nach der Verbandsverantwortlichkeit näher *Steininger*, VbVG<sup>2</sup> (2020) Vor Rz 10 ff.

<sup>56</sup> Vgl zB auch § 153b Abs 4 Z 2 BAO zum Antrag auf begleitende Kontrolle: „Über keinen im Antrag angeführten Unternehmer ist in den fünf Jahren vor der Antragstellung wegen eines in den letzten sieben Jahren vor der Antragstellung vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens rechtskräftig eine Strafe oder Verbandsgeldbuße verhängt worden.“ Vgl weiters § 33 Abs 2 Z 2 EU-BStBG, wonach ein Antrag auf Einsetzung eines Schiedsgerichts nicht zulässig ist, wenn „gegen die betroffene Person in den fünf Jahren vor der Einbringung der Streitbeilegungsbeschwerde eine Strafe oder Verbandsgeldbuße wegen eines in den letzten sieben Jahren vor der Einbringung der Streitbeilegungsbeschwerde vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens verhängt worden ist (§ 35)“.

Vorschriften des § 42 Abs 2 BAO und des § 4a Abs 4 Z 3 lit d EStG zeigt auch, dass die Regelungen zu zumindest rechtspolitisch bedenklichen Verwerfungen führen. Die beiden Bestimmungen werfen aber auch eine Reihe von schwierig zu lösenden Auslegungsfragen auf. Vor allem scheint das Zusammenspiel mit den verfahrensrechtlichen Vorschriften noch nicht hinreichend durchdacht zu sein. Die bisher noch nicht geführte Grundsatzdiskussion, ob es solche Regelungen überhaupt braucht und wie

gegebenenfalls ihr Anwendungsbereich und ihre Rechtsfolgen aussehen sollten,<sup>57</sup> ist daher dringend nachzuholen.

Herrn Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer danke ich für die Diskussion, und Herrn Kilian Posch zusätzlich auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats.

<sup>57</sup> Zum WohlverhaltensG vgl schon Lang/Pacher, SWK 6/2021, 433 (451).

# Globale Mindestbesteuerung – Auswirkungen der Einführung der nationalen Ergänzungssteuer auf die Pillar-II-Implementierung

## Teil 1: Österreichische Konzerne

Thomas Häusle / Patrick Plansky



Mag. Dipl.-Ing. Thomas Häusle ist Steuerberater und Direktor bei EY am Standort Wien mit Schwerpunkt Konzernsteuerrecht sowie Fachvortragender zum Thema Latente Steuern.

Dieser Beitrag ist der erste Teil einer zweiteiligen Reihe, bei der die Auswirkungen der Einführung von nationalen Ergänzungssteuern (NES) in einer Vielzahl von Ländern – darunter auch Österreich – beleuchtet werden sollen. In Teil 1 werden die möglichen Auswirkungen der Einführung nationaler Ergänzungssteuern im Ausland auf die vielfach bereits angelaufenen Umsetzungsprojekte in österreichischen Konzernen<sup>1</sup> thematisiert („Outbound-Fälle“). In Teil 2 werden die Auswirkungen der Einführung der nationalen Ergänzungssteuer in Österreich für österreichische Geschäftseinheiten ausländischer Konzerne und die sich daraus ergebenden Verpflichtungen für österreichische Konzerngesellschaften beleuchtet („Inbound-Fälle“).

### 1. Anwendungsbereich: Überschreiten der jährlichen Umsatzschwelle von 750 Mio €

Unter den Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung fallen die Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe gemäß § 3 MinBestG, wenn die jährlichen Umsatzerlöse gemäß den Konzernabschlüssen ihrer obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre mindestens 750 Mio € (Umsatzgrenze) betragen.<sup>2</sup> Diese Umsatzschwelle stimmt mit jener aus dem CbCR (Country-by-Country-Reporting) über-

ein, denn gemäß § 3 Abs 1 Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDGG) ist für eine multinationale Unternehmensgruppe ein länderbezogener Bericht zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß dem konsolidierten Abschluss mindestens 750 Mio € beträgt.<sup>3</sup>

### 2. Ermittlung der Geschäftseinheiten und Zuordnung zu Steuerhoheitsgebieten

Sofern die Umsatzgrenze zweimalig erfüllt ist, sind die Regelungen des MinBestG anwendbar. Diesfalls sind jene Geschäftseinheiten zu ermitteln, welche in die Berechnung der länderweiten Steuerquoten einzubeziehen sind. Des Weiteren ist gemäß § 5 MinBestG zu bestimmen, in welchem Steuerhoheitsgebiet diese in die Berechnung der Steuerquote einfließen, indem die Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste und angepassten erfassten Steuern pro Geschäftseinheit ermittelt werden, die dann nach länderweiser Zusammenfassung (*jurisdictional blending*) schlussendlich unter Umständen in einer Ergänzungssteuer münden.

#### 2.1. Geschäftseinheiten

Als „Einheit“ iSd § 2 Z 1 MinBestG wird nicht nur eine juristische Person bezeichnet, sondern auch ein Rechtsgebilde, das einen eigenen Abschluss zu erstellen hat (wie insbesondere transparente Einheiten, zB OG, KG oder ent-



Dr. Patrick Plansky ist Steuerberater und Partner bei EY am Standort Wien sowie Lektor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

<sup>1</sup> Im Sinne von multinationalen Unternehmensgruppen, bei denen die oberste Muttergesellschaft (*ultimate parent entity*; UPE) in Österreich ansässig ist.

<sup>2</sup> Vgl ua S. Bendlinger, Das internationale Steuerrecht wird neu geschrieben – Eckdaten des Zwei-Säulen-Konzepts der OECD, SWI 2021, 554.

<sup>3</sup> Vgl Frank/Resenig in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, Kommentar zum MinBestG (2024) § 3 Rz 4; Zöchling/Dziurdz/Marchgarber, Globale Mindestbesteuerung: Welche Unternehmen sind betroffen? SWK 11/2022, 508.

Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!

# AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis |  
Maria Linzner-Strasser | Claus Staringer  
Martin Vock

Linde  
www.lindeverlag.at

## Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!

### Immer auf der sicheren Seite

#### **Ihr Update**

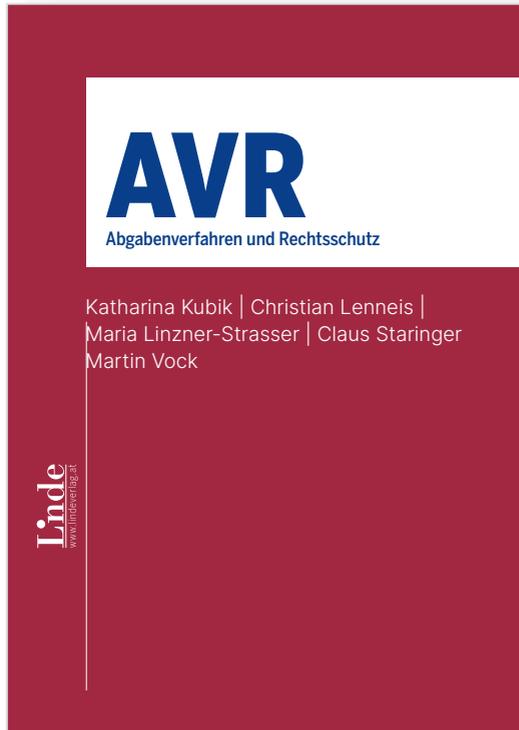
Fundierte, kompakte, kritische Fachinformation

#### **Im Fokus**

Schwerpunktthemen und vertiefende Analysen

#### **Rechtsprechung & Anmerkungen**

Judikatur zum Abgabenverfahrensrecht



## AVR – Jahresabonnement 2024

### Bestellen unter:

- [www.lindeverlag.at/avr](http://www.lindeverlag.at/avr)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 281,-** (statt € 351,30)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.  
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/avr](http://www.lindeverlag.at/avr)