

§ 12 Abs 1 Z 1 KStG: Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken als Sonderausgaben abziehbar?

§ 12 Abs 1 Z 1 KStG, der die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken regelt, wird weitgehend nur als klarstellend gesehen. Ursprünglich sollte jedoch das Abzugsverbot bestimmte Renten und dauernde Lasten erfassen, die sonst als Sonderausgaben abziehbar gewesen wären. Fraglich ist, ob nach dem KStG 1988 derartige Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken tatsächlich noch vom Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG erfasst sind. In diesem Zusammenhang wird untersucht, welche Bedeutung § 8 Abs 2 KStG über die Steuerneutralität der Einkommensverwendung sowie das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG haben.

Von Kasper Dziurdź¹

I. Problemstellung

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 KStG dürfen „Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind“, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Auch ist es nach § 8 Abs 2 KStG für die Einkommensermittlung „ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird“. Dagegen sind nach § 7 Abs 2 KStG iVm § 4 Abs 4 und § 16 EStG Aufwendungen, „die durch den Betrieb veranlaßt sind“ oder der „Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen“ dienen, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. Zudem sind nach § 8 Abs 4 KStG bei der Einkommensermittlung Sonderausgaben abzuziehen, darunter „Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen“ nach § 18 Abs 1 Z 1 EStG. Unklar ist das Verhältnis der genannten Bestimmungen zueinander, nämlich ob das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG sowohl Betriebsausgaben und Werbungskosten

als auch Ausschüttungen und Sonderausgaben erfassen kann. Im Folgenden wird unter anderem untersucht, ob mit offenen oder verdeckten Ausschüttungen stiftungs- oder satzungsmäßige Zwecke einer Kapitalgesellschaft erfüllt werden und ob daher die Aufwendungen für die Zweckerfüllung vom Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG erfasst sind. Zudem wird der Frage nachgegangen, ob zB in einem Fall, in dem eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter freigebig einen Vorteil in Form einer (auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhenden) Rente oder dauernden Last gewährt, die Aufwendungen dafür auch dann als Sonderausgaben abzuziehen sind, wenn dadurch stiftungs- oder satzungsmäßige Zwecke nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG erfüllt werden und eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG vorliegt.

II. Rechtsentwicklung des Abzugsverbots für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG

Die Ursprünge des öKStG 1988² gehen auf das dKStG 1934³ zurück, welches nach dem Zweiten Weltkrieg beibehalten⁴ und später durch das öKStG 1966⁵ und das öKStG 1988 neu gefasst wurde. Das dKStG 1934 wiederum entwickelte sich aus dem dKStG 1920⁶ und dem

1 Mag. Kasper Dziurdź ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang, Dr. Florian Brugger und Mag. Christoph Marchgraber für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

2 Körperschaftsteuergesetz vom 7. Juli 1988, BGBl 401/1988.

3 Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, RGBl I Nr 119, 1031.

4 Vgl Gesetz über die Wiedervereinigung Österreichs mit dem Deutschen Reich vom 13. März 1938, RGBl I Nr 21, 237 iVm Siebente Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Land Österreich vom 17. Dezember 1938, RGBl I Nr 218, 1817 = RStBl 1938, 1161 sowie Gesetz vom 8. Mai 1945 über die Anwendung der Vorschriften über die öffentlichen Abgaben, StGBI 12/1945.

5 Körperschaftsteuergesetz vom 6. Juli 1966, BGBl 156/1966.

6 Körperschaftsteuergesetz vom 30. März 1920, RGBl Nr 60, 393; vgl auch RStBl I Nr 34, 472.

nachfolgenden dKStG 1925.⁷ Sowohl in § 8 Nr 1 dKStG 1920 als auch in § 17 Nr 2 dKStG 1925 ist festgelegt, dass „Aufwendungen für die Erfüllung der durch die Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschriebenen Zwecke des Steuerpflichtigen“ nicht abgezogen werden dürfen. § 12 Z 1 dKStG 1934, § 16 Z 1 öKStG 1966 und § 12 Abs 1 Z 1 öKStG 1988 übernehmen das Abzugsverbot vom Wortlaut her im Wesentlichen unverändert: „Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind“, dürfen nicht abgezogen werden. Die ursprüngliche Fassung des Abzugsverbots in § 8 Nr 1 dKStG 1920 und § 17 Nr 2 dKStG 1925 enthält jedoch zusätzlich einen Verweis auf das Einkommensteuergesetz: Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken sind nicht abziehbar, „auch soweit“ sie zu den in § 13 Abs 1 Nr 2 dEStG 1920⁸ oder § 15 Abs 1 Nr 3 dEStG 1925⁹ bezeichneten Renten und dauernden Lasten zählen.¹⁰ Nach den verwiesenen Bestimmungen im Einkommensteuergesetz sind die auf besonderen privatrechtlichen, öffentlich-rechtlichen oder gesetzlichen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten auch dann als Ausgaben abzuziehen, wenn diese nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnah-

men dienen, also keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Aus der Begründung zum dKStG 1920 geht hervor, dass mit dem (insoweit konstitutiven) Abzugsverbot bestimmte Aufwendungen erfasst werden sollten, die zwar nicht betrieblich und beruflich veranlasst sind, aber als Renten oder dauernde Lasten im Rahmen der Sonderausgaben steuerlich zu berücksichtigen wären. Verhindert werden sollte, dass „das Einkommen der meisten Stiftungen und sonstigen Zweckvermögen durch solche Lasten steuerfrei“ wird.¹¹ In diesem Sinne wird von Evers vertreten, dass das Wort „auch“ beim Verweis auf die Vorschriften zu Renten und dauernden Lasten in § 8 Nr 1 dKStG 1920 und § 17 Nr 2 dKStG 1925 überflüssig ist, denn die Sondervorschrift über die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken ist überhaupt nur für solche Renten und dauernden Lasten erforderlich.¹²

Gemäß § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 ist es „[f]ür die Steuerpflicht des Einkommens ... ohne Bedeutung, ob es an die Gesellschafter, Genossen oder Mitglieder oder an die in der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung bestimmten Personen verteilt wird oder nicht“. Das dKStG 1920 kennt eine vergleichbare Regelung nicht.¹³ Die Begründung zum dKStG 1925 schweigt über die

7 Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925, RGBl I Nr 39, 208.

8 Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920, RGBl Nr 57, 359.

9 Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, RGBl I Nr 39, 189.

10 § 8 Nr 1 dKStG 1920: „Aufwendungen für die Erfüllung der durch die Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschriebenen Zwecke des Steuerpflichtigen, auch soweit sie unter § 13 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes fallen“. § 17 Nr 2 dKStG 1925: „Aufwendungen für die Erfüllung der durch die Stiftung, Satzung oder sonstigen Verfassung vorgeschriebenen Zwecke des Steuerpflichtigen, auch soweit sie zu den im § 15 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Renten und dauernden Lasten zählen“. § 12 Z 1 dKStG 1934 enthält keinen Verweis mehr auf das Einkommensteuergesetz; der Begründung zum dKStG 1934 zufolge entspricht jedoch § 12 Z 1 dKStG 1934 dem Abzugsverbot nach § 17 Nr 2 dKStG 1925 (vgl RStBl 1935, 85), sodass durch den fehlenden Verweis keine materielle Änderung beabsichtigt war.

11 Nationalversammlung 1920 Drucks Nr 1976, 25: „Auch die abziehbaren Aufwendungen sind im engsten Anschluß an das Einkommensteuergesetz (§§ 13 und 14) geregelt. Der Ausschluß der Aufwendungen für die eigenen stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecke war für die Fälle, in denen diese Aufwendungen als dauernde Last bei der Zuwendung des Vermögens auferlegt sind, besonders auszusprechen, da andernfalls das Einkommen der meisten Stiftungen und sonstigen Zweckvermögen durch solche Lasten steuerfrei geworden wäre. Die innere Berechtigung des Ausschlusses ergibt sich aus dem, was oben über die eigenen Zwecke dieser Steuerpflichtigen gesagt worden ist.“ Vgl auch Evers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 30. März 1920 / 8. April 1922 (1923) § 8 Anm 2; Evers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925² (1927) § 17 Anm 13; Rosendorff, Das Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925 (1925) 453; Kemmerknecht, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925 (1926) § 17 Anm 16. Vgl zudem Nationalversammlung 1920 Drucks Nr 1976, 24: „Das Körperschaftsteuergesetz geht hier von der Anschauung aus, daß die nicht-physischen Steuerpflichtigen neben ihren wirtschaftlichen Zwecken

und Aufgaben Zwecke haben, die den außerhalb der wirtschaftlichen Tätigkeit liegenden Zwecken des Menschen entsprechen. Was für die wirtschaftlichen Zwecke verwendet wird, ist wie bei den natürlichen Personen nicht Gegenstand besonderer Besteuerung, wohl aber das für die sonstigen, die »eigenen« Zwecke verwendete. Deshalb ist gerade das, was für die stiftungs-, satzungs- oder sonst verfassungsmäßigen Zwecke verwendet wird, steuerpflichtig (§ 8 Nr. 1) ...“. Vgl schließlich auch BFH 3. 12. 1963, I 121/62 U, BStBl III 1964, 81; BFH 15. 7. 1987, I R 280/81, BStBl II 1988, 75.

12 Evers, KStG 1925, § 17 Anm 15: „Das Wort ‚auch‘ ist überflüssig, weil der im folgenden Satzteil umschriebene Tatbestand der einzige ist, der die Sondervorschrift erfordert ... Es würde also richtiger statt ‚auch soweit sie‘ heißen: ‚die‘ [zu den Renten und dauernden Lasten zählen]. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EinkStG. sind gewisse Renten und dauernde Lasten, die nicht zu den Werbungskosten [Betriebsausgaben] gehören, abzugsfähig. Diese Vorschrift würde ... [in der Regel] auf die Renten und dauernden Leistungen der Stiftungen an ihre Destinatäre zutreffen; das und nur das wird durch § 15 Nr. 2 [richtig wohl § 17 Nr. 2 KörperStG.] ausgeschlossen.“

13 § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 wurde in § 7 Satz 1 dKStG 1934 übernommen, jedoch mit geändertem Wortlaut („[f]ür die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird oder nicht“; zudem sind nach § 6 Satz 2 dKStG 1934 „auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen“) – der Begründung zum dKStG 1934 zufolge handelt es sich dabei um Klarstellungen (vgl RStBl 1935, 84). Die genannten Regelungen im dKStG 1934 wurden dann sachlich unverändert in § 8 Abs 1 Satz 2 und Abs 3 Satz 1 öKStG 1966 übernommen („[h]iebei sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen“, „[f]ür die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird oder nicht“; vgl ErlRV 113 BlgNR XI. GP 10) und später in § 8 Abs 2 öKStG 1988 zusammengefasst („[f]ür die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird“; vgl ErlRV 622 BlgNR XVII. GP 17).

Gründe für die Einführung dieser Vorschrift über die Einkommensverteilung.¹⁴ Die Vorschrift gibt aber nur den auch zuvor bestehenden Rechtszustand wieder,¹⁵ nämlich dass die Einkommensverteilung einer Körperschaft nicht abziehbar ist. Der RFH hat bereits im Urteil vom 11. 4. 1923¹⁶ die Nichtabziehbarkeit der Einkommensverteilung bei rechtsfähigen Stiftungen trotz der dadurch entstehenden wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bejaht. Mit § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 wurden mögliche Zweifel an diesem Ergebnis¹⁷ beseitigt: Die Einkommensverteilung ist für die Steuerpflicht einer Körperschaft ohne Bedeutung und zwar auch dann, wenn Einkommen „an die in der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung bestimmten Personen“ verteilt wird. Damit bezieht sich § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 dem Wortlaut nach nicht nur auf Gesellschafter und Personen mit gesellschafterähnlicher Stellung, sondern auch auf „fremde“ Personen, die in der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung einer Körperschaft bestimmt sind.

In diesem Sinne stellt unter anderem *Kennerknecht* fest, dass „[d]er Gesetzgeber ... [durch § 10 Abs. 1 Satz 2 KStG.] offenbar zum Ausdruck bringen [wollte], daß das Vorliegen einer ... [wirtschaftlichen] Doppelbesteuerung ebensowenig wie die subjektive, so auch nicht die objektive Steuerpflicht nach dem KStG. ausschließt“.¹⁸ Womöglich vor dem Hintergrund, dass das dKStG 1920 nur das Abzugsverbot für Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken, jedoch keine eigene Bestimmung über die Steuerneutralität der Einkommensverteilung kennt, sehen *Rosendorff/Herrmann* in § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 lediglich eine Klarstellung: „Materiell ist das Abzugsverbot von Beträgen, die sich als Verwendung des Einkommens darstellen, ausdrücklich im § 17 Nr. 2 KStG. [Abzugsverbot für Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken] ... enthalten.“¹⁹ Dagegen sieht *Evers* für das Abzugsverbot in § 17 Nr 2 dKStG 1925 nur einen eingeschränkten Anwendungsbereich,

14 Vgl Reichstag III 1924/25 Drucks Nr 796, 15: „Nach § 10 Abs. 1 bestimmt sich die Frage, welche Einkünfte der Besteuerung unterliegen, welches Einkommen zur Steuer herangezogen wird und was als Einkommen gilt, nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Auf die Begründung zum Einkommensteuergesetzentwurf wird Bezug genommen“. Damit wird im Wesentlichen nur der Wortlaut des § 10 Abs 1 Satz 1 dKStG 1925 wiedergegeben. Auch in den Ausschussberichten wird auf § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 nicht eingegangen. Vgl Reichstag III 1924/25 Drucks Nr 1230 und 1265.

15 Vgl *Evers*, KStG 1925, § 10 Anm 9; *Kennerknecht*, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934⁵ (1937) Anm 1.

16 RFH 11. 4. 1923, I A 50/23, StuW 1923, 798 und 1058: Die Bfrügte, dass durch die steuerliche Nichtberücksichtigung von verfassungsmäßig gewährten Renten die Einkünfte einer Stiftung doppelt erfasst werden, einmal durch die Körperschaftsteuer bei der Stiftung, dann durch die Einkommensteuer bei den Renteneempfängern. Der RFH verneinte jedoch – soweit ersichtlich auf Grundlage des Abzugsverbots nach § 8 Nr 1 dKStG 1920 – die Abziehbarkeit der Renten, denn „[d]ie darin liegende Doppelbesteuerung ist vom Gesetzgeber beabsichtigt.“

17 In der Begründung zum dKStG 1920 (Nationalversammlung 1920 Drucks Nr 1976, 14 f) werden die Einwände gegen eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung nur in Bezug auf Erwerbsgesellschaften, nicht aber in Bezug auf Stiftungen und sonstige Zweckvermögen entkräftet: Erwerbsgesellschaften genießen aufgrund der Rechtsform der juristischen Person viele Vorteile, vor allem die völlige Gleichstellung mit den natürlichen Personen auf allen Verkehrs- und Wirtschaftsgebieten sowie die bedeutende Verstärkung der Kreditfähigkeit, und haben sich von ihren Gesellschaftern wirtschaftlich emanzipiert sowie sich zu übermächtigen Wettbewerbern der privaten Einzelwirtschaften entwickelt. Vgl zB auch *Evers*, KStG 1920/1922, § 1 Anm 10 und 26; *Rosendorff*, KStG 1925, 10 ff; *Kennerknecht*, KStG 1925, § 1 Anm 5; *Evers*, KStG 1925, § 6 Anm 8 und § 10 Anm 9; *Rosendorff/Herrmann*, Das Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925 (1932) § 10 Anm 8; *Kennerknecht*, KStG 1934¹ (1935) Vorbemerkung Anm 4; *Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne (1967) 34 ff. In der Begründung zum dKStG 1920 (Nationalversammlung 1920 Drucks Nr 1976, 14) wird sogar davon ausgegangen, dass bei nicht rechtsfähigen Körperschaftsteuerpflichtigen (zB bei nicht

rechtsfähigen Familienstiftungen) „die Möglichkeit einer zweimaligen Besteuerung aus[scheidet]“; vgl auch *Evers*, KStG 1920/1922, § 1 Anm 13 und 26.

18 *Kennerknecht*, KStG 1925, § 10 Anm 4: „Es ist ein allgemeiner Grundsatz der Einkommensbesteuerung, daß es hierbei auf die Verwendung [Hervorhebung im Original] des Einkommens nicht ankommt. Wenn dieser Grundsatz für die KSt. in § 10 Abs. 1 Satz 2 bezüglich einer bestimmten Art der Einkommensverwendung, nämlich der Verteilung an die Gesellschafter, Genossen oder Mitglieder oder an die in der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung bestimmten Personen, besonders ausgesprochen ist, so läßt sich hieraus keineswegs der Schluß ziehen, daß etwa eine andere Art der Einkommensverwendung für die Steuerpflicht von Bedeutung sei. Die bezeichnete Hervorhebung hat vielmehr ihren Grund wohl lediglich darin, daß in den Fällen, die sie betrifft, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung des gleichen Einkommens in Erscheinung tritt. Der Gesetzgeber wollte damit also offenbar zum Ausdruck bringen, daß das Vorliegen einer solchen Doppelbesteuerung ebensowenig wie die subjektive, so auch nicht die objektive Steuerpflicht nach dem KStG. ausschließt.“ Vgl auch *Kennerknecht*, KStG 1934⁵ (1937) § 7 Anm 2 f. Vgl zudem *Evers*, KStG 1925, § 10 Anm 9 f und *Rosendorff/Herrmann*, KStG 1925, § 10 Anm 8, die zu § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 im Wesentlichen nur auf die wirtschaftliche Doppelbesteuerung eingehen, sowie *Mirre/Dreutter*, Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (1939) § 7 Anm 2: „Durch die Vorschrift ... wird ausdrücklich die vom Gesetzgeber beabsichtigte wirtschaftliche Doppelbesteuerung des Einkommens von Körperschaften ... festgelegt“.

19 *Rosendorff/Herrmann*, KStG 1925, § 10 Anm 8. Vgl auch *Rosendorff/Herrmann*, KStG 1925, § 17 Anm 3: „[D]ie Verwendung des Einkommens [kann] nicht zur Steuerfreiheit des Einkommens führen ... Ebensowenig wie die Dividendenverteilung einer Erwerbsgesellschaft das Einkommen dieser Gesellschaft berührt, ebensowenig kann die Verwendung der Einkünfte einer Stiftung zu den in der Stiftungsverfassung vorgesehenen Zwecken eine Minderung des steuerpflichtigen Einkommens bewirken ... In welche juristische Form diese Verwendung gekleidet ist, ist dabei gleichgültig. Ob also eine Schuld nach dem Dividendenverteilungsbeschluß der Generalversammlung einer Erwerbsgesellschaft entsteht oder ob bei einer Stiftung die Ausschüttungen in Form von Renten oder sonstigen dauernden Lasten vorgenommen werden, tut nichts zur Sache. Die Abzugsfähigkeit bleibt in jedem Fall ausgeschlossen.“

denn dass die Einkommensverteilung steuerneutral ist, ergibt sich in der Regel aus anderen Bestimmungen.²⁰ Im Urteil vom 27. 6. 1939²¹ hat der RFH offen gelassen, ob Aufwendungen von Stiftungen für ihre stiftungsmäßigen Zwecke nicht nur unter das Abzugsverbot, sondern (im Sinne von *Evers*) auch unter die im dKStG 1934 enthaltene Nachfolgeregelung von § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 fallen.²² Umgekehrt ist der RFH zuvor im Urteil vom 11. 4. 1933²³ von der Nichtabziehbarkeit von Ausschüttungen einer GmbH ausgegangen und hat dann offen gelassen, ob der Abzug der ausgeschütteten Beträge auch am Abzugsverbot nach § 17 Nr 2 dKStG 1925 scheitern würde. Letztlich hat der RFH in den Urteilen vom 30. 7. 1929²⁴ und 27. 7. 1931²⁵ Zuwendungen von Betrieben (gewerblicher Art) an die jeweilige Körperschaft öffentlichen Rechts aufgrund des Abzugsverbots für Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken als nicht abziehbar erkannt, obwohl die Steuerneutralität der Einkommensverteilung auch aus anderen Bestimmungen abgeleitet werden kann.²⁶ Die angeführten Urteile sprechen dafür, dass sich § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 und das Abzugsverbot nach § 17 Nr 2 dKStG 1925 weder gegenseitig ausschließen noch eine Rangordnung zu Gunsten der einen oder anderen Bestimmung besteht.²⁷ Aus welcher Bestimmung die gleiche Rechtsfolge – die Steuerneutralität der Vermögensminderung – abgeleitet wird, ist insoweit ohne Bedeutung. Im dKStG 1920 ist die Steuerneutralität der Einkommensverteilung nicht ausdrücklich angesprochen. § 10

Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 hält erstmals fest, dass die Einkommensverteilung bei allen Körperschaften steuerneutral und daher die wirtschaftliche Doppelbesteuerung hinzunehmen ist. Damit werden aber die gleichen Rechtsfolgen ausgesprochen, wie sie sich schon zuvor aus dem dKStG 1920 ergeben. Die Rechtsentwicklung sowie die Literatur zum dKStG 1920 und dKStG 1925 deuten darauf hin, dass § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 als die Vorgängerregelung zu § 8 Abs 2 öKStG 1988 die beabsichtigte wirtschaftliche Doppelbesteuerung festhalten sollte und gegenüber dem Abzugsverbot für Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken klarstellend ist oder dass beide Bestimmungen einen Grundsatz – nämlich den der Steuerneutralität der Einkommensverwendung – klarstellen, der sich wiederum aus anderen Gesetzesbestimmungen ergibt.

III. Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG erfasst nur Aufwendungen, die weder betrieblich noch beruflich veranlasst sind

§ 12 Abs 1 Z 1 KStG liegt der Gedanke zugrunde, dass Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken nicht der Einkommenserzielung dienen, sondern Einkommensverwendung sind und deshalb wie Ausgaben natürlicher Personen für private Zwecke das Einkommen nicht mindern dürfen.²⁸ Fraglich ist jedoch in diesem Zusammenhang, ob § 12 Abs 1 Z 1 KStG auch Aufwendungen erfasst, die betrieblich

20 *Evers*, KStG 1925, § 17 Anm 14: „Die Versagung der Abzugsfähigkeit der im ersten Satzteil [„Aufwendungen für die Erfüllung der durch die Stiftung, Satzung oder sonstigen Verfassung vorgeschriebenen Zwecke des Steuerpflichtigen, ...“] allgemein genannten Aufwendungen ist die notwendige Folge der Erstreckung des für physische Personen geltenden Einkommensbegriffs auf Stiftungen usw. Es handelt sich hier um Verwendung des Einkommens dieser Steuerpflichtigen in einer Weise, die der Verwendung des Einkommens der physischen Personen zum Verbrauch für persönliche Zwecke entspricht. Insoweit daher lediglich dieser Teil der Vorschrift in Betracht kommt, wäre sie überflüssig und durch § 10 Abs. 1 Satz 2 [Steuerneutralität der Einkommensverteilung auch „an die in der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung bestimmten Personen“] schon einmal ausgesprochen. Ebensowenig, wie die Dividendenverteilung den Gewinn einer Erwerbsgesellschaft berührt, ebensowenig ist das bei den Aufwendungen für Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke bei anderen Pflichtigen, insbesondere Stiftungen, der Fall; hier würde aber die Sondervorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 3 EinkStG. [Renten und dauernde Lasten] eingreifen, und um deren Wirkung auszuschließen, war die vorliegende Bestimmung erforderlich“.

21 RFH 27. 6. 1939, I 5/39, RStBl 1939, 1150.

22 Vgl RFH 27. 6. 1939, I 5/39: „Denn für die Entscheidung ist es gleichgültig, ob die Vorschrift ... [über das Abzugsverbot] für die hier genannten Ausgaben lediglich eine Ausnahme von der sonst für sie geltenden Abzugsfähigkeit begründen will oder ob sie auch klarstellende Bedeutung hat, also sich auch auf Ausgaben erstreckt, denen schon nach anderen Vorschriften des KStG die Abzugsfähigkeit versagt ist.“

23 RFH 11. 4. 1933, I A 73/32, RStBl 1933, 970.

24 RFH 30. 7. 1929, I A a 423/29, RStBl 1929, 573.

25 RFH 27. 7. 1931, I A 60/30, RStBl 1931, 652.

26 Vgl zB RFH 27. 7. 1931, I A 60/30: „Nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz dürfen ... grundsätzlich solche Aufwendungen nicht abgesetzt werden, die sich als Verwendung des Einkommens [Hervorhebung im Original] darstellen. ... [B]ei der Zuführung des Gewinns durch den steuerlich selbständigen Betrieb an die öffentliche Körperschaft [handelt es sich] stets um Verwendung des Einkommens des Betriebs, die der Verwendung des Einkommens physischer Personen zum Verbrauch für persönliche Zwecke und der Verwendung des Einkommens von Erwerbsgesellschaften zur Verteilung als Dividende und dergleichen entspricht. Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Verpflichtung zur Abführung des vom Betriebe erzielten Gewinnes an die öffentliche Körperschaft in der Satzung oder Verfassung des Betriebs besonders vorgeschrieben ist oder nicht. ... Im übrigen war es auch nicht rechtsirrig, wenn das Finanzgericht, gestützt auf das U. v. 30. Juli 1929 — I A a 423/29 — ... die Unzulässigkeit des Abzugs ... auch aus § 17 Nr. 2 KStG abgeleitet hat ... Daß die Sach- und Rechtslage die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift erfülle, hat das Finanzgericht mit Recht angenommen.“

27 Vgl idS Graffe in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG⁵¹ (2004) § 10 KStG nF Tz 8; Hollatz in Herrmann/Heuer/Raupach, ESt- und KStG²²⁴ (2006) § 10 KStG Anm 11.

28 Vgl zB Plansky in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009) § 12 Rz 9 f.

(§ 4 Abs 4 EStG) oder beruflich (§ 16 EStG) veranlasst sind, wenn mit den Aufwendungen zugleich stiftungs- oder satzungsmäßige Zwecke verwirklicht werden.

Aus der Entstehungsgeschichte des § 12 Abs 1 Z 1 KStG ergibt sich, dass mit dem Abzugsverbot beabsichtigt war, die Einkommensverwendung von Körperschaften vor allem in Form von Renten und dauernden Lasten als Sonderausgaben zu erfassen. Auch der RFH ist bei der Auslegung der deutschen Parallelbestimmungen dem Grundsatz gefolgt, dass betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen nicht vom Abzugsverbot für Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken erfasst sind. Im Urteil vom 6. 2. 1934²⁹ hat der RFH den Vergleich von Vorstandsbezügen von Vereinen für die Erfüllung von satzungsmäßigen Zwecken mit abziehbaren Vorstandsbezügen von gewerbetreibenden Erwerbsgesellschaften abgelehnt, weil letztere Gesellschaften ihre Angestellten besolden, „um Einkommen zu erzielen“. Ähnlich begründet der RFH im Urteil vom 27. 6. 1939³⁰ eine dem Abzugsverbot unterliegende Einkommensverwendung damit, dass die streitigen Aufwendungen einer Stiftung „mit den Einkünften in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen“. Im Urteil vom 16. 6. 1942³¹ hat der RFH zunächst untersucht, ob die Aufwendungen einer GmbH „durch den Betrieb veranlaßt sind“; der RFH hat die betriebliche Veranlassung verneint und ist folglich von einer Einkommensverwendung ausgegangen, deren Abzug aufgrund der Erfüllung von satzungsmäßigen Zwecken ausgeschlossen war.

Schließlich hat sich der BFH im Urteil vom 10. 5. 1960³² mit der Frage auseinandergesetzt, ob das Abzugsverbot für Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken auch für Ausgaben einer Stiftung gilt, die in Erfüllung des stiftungsmäßigen Zwecks geleistet werden und gleichzeitig Betriebsausgaben sind. Im zugrundeliegenden Fall war die Stiftung Mitunternehmerin einer Personengesellschaft und wendete ihre Gewinnanteile nach der Stiftungssatzung in bestimmtem Umfang den Arbeitnehmern der Personengesellschaft zu. Für den BFH hatte die Stiftung eine Doppelstellung: Sie erfüllte zunächst mit der Zuwendung ihren stiftungsmäßigen Zweck, die Arbeitnehmer am Gewinn der Personengesellschaft zu beteiligen. Gleichzeitig aber war sie Mitunternehmerin und konnte solche Ausgaben, die sie aus betrieblichen Gründen machte, als Betriebsausgaben

absetzen. Somit musste geprüft werden, welcher gesetzlichen Bestimmung – dem Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs 4 EStG oder dem Abzugsverbot für Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken – Vorrang zukommt. Für den BFH hat § 4 Abs 4 EStG Vorrang, sodass nichtabziehbare Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungsmäßigen Zwecken „nur solche Ausgaben sein können, die ihrer Natur nach nicht Betriebsausgaben sind. ... Aufwendungen, die der Erzielung des Einkommens dienen, müssen ... nach allgemeinen Grundsätzen als einkommensmindernd berücksichtigt werden.“ Nicht zuletzt im Urteil vom 15. 7. 1987³³ hat der BFH festgehalten, dass „[d]ie Entstehungsgeschichte der Vorschrift [über das Abzugsverbot] zeigt ..., daß sie kein Abzugsverbot für Aufwendungen enthält, die der Erzielung von Einkünften dienen.“³⁴

Warum aber das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG gegenüber § 4 Abs 4 EStG zurücktreten soll, wenn ein Konkurrenzverhältnis zwischen den beiden Vorschriften besteht, ist vor allem aus systematischen Gründen unklar. Abzugsverbote erfassen solche Aufwendungen, die weder betrieblich noch beruflich veranlasst sind, und stellen damit deren fehlende Veranlassung durch die Einkünfterzielung klar, oder erfassen Betriebsausgaben oder Werbungskosten und versagen konstitutiv deren Abzug, gehen also dem Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs 4 EStG und dem Werbungskostenabzug nach § 16 EStG vor. Somit sprechen gute Gründe dafür, dass der zu weit gefasste Wortlaut des § 12 Abs 1 Z 1 KStG im Wege der teleologischen Reduktion einzuschränken ist: § 12 Abs 1 Z 1 KStG bezieht sich nur auf solche Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken, die weder betrieblich noch beruflich veranlasst sind. Folglich kann die Nichtabziehbarkeit derartiger Aufwendungen mit deren fehlender betrieblicher und beruflicher Veranlassung oder (insoweit klarstellend) mit dem Abzugsverbot begründet werden. Sind hingegen die Aufwendungen betrieblich oder beruflich veranlasst, ist nach diesem Ansatz schon § 12 Abs 1 Z 1 KStG nicht anwendbar, sodass sich die Frage der Konkurrenz zu § 4 Abs 4 EStG und § 16 EStG gar nicht stellt.³⁵

Wenn Vermögensminderungen betrieblich oder beruflich veranlasst und daher grundsätzlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind, bedarf es keiner weiteren Prüfung, ob damit auch Zwecke erfüllt werden,

29 RFH 6. 2. 1934, I A 288/33, RStBl 1934, 713.

30 RFH 27. 6. 1939, I 5/39, RStBl 1939, 1150.

31 RFH 16. 6. 1942, I 44/42, RStBl 1942, 949.

32 BFH 10. 5. 1960, I 205/59 U, BStBl III 1960, 335.

33 BFH 15. 7. 1987, I R 280/81, BStBl II 1988, 75.

34 Vgl auch BFH 17. 12. 1997, I R 58/97, BStBl II 1998, 357; 5. 6. 2003, I R 76/01, BStBl II 2005, 305.

35 Vgl idS *Ehmcke*, Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft, in *Widmann* (Hrsg), Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, DStJG 20 (1997) 257 (260 f).

die durch die Verfassung einer Körperschaft vorgeschrieben sind. § 12 Abs 1 Z 1 KStG ist bereits aufgrund der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung der Aufwendungen nicht anwendbar. Im Urteil vom 11. 4. 1933³⁶ hat der RFH offen gelassen, ob der Abzug von ausgeschütteten Beträgen einer GmbH auch am Abzugsverbot scheitern würde. Interessant ist diese Frage vor allem deshalb, weil § 12 Abs 1 Z 1 KStG allgemein die Aufwendungen für die Zweckerfüllung erfasst und daher nicht nur die Ausschüttungen selbst, sondern zB bei deren Fremdfinanzierung auch die Zinsen dafür erfassen könnte. Hinsichtlich offener Ausschüttungen im Sinne von § 8 Abs 2 KStG geht der VwGH jedoch davon aus, dass diese betrieblich veranlasst sind, weil dadurch die erbrachte Kapitalüberlassung durch die Gesellschafter abgegolten wird und daher „ein betrieblicher Zusammenhang angenommen werden kann“ sowie die Ausschüttungen „im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb“ stehen.³⁷ Somit erfasst das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG aufgrund der betrieblichen Veranlassung die Ausschüttungen nicht. In der Regel kann zwar der Zweck einer Kapitalgesellschaft in der Vermögensmehrung der Gesellschafter gesehen werden,³⁸ sodass durch Ausschüttungen ein stiftungs- oder satzungsmäßiger Zweck im Sinne von § 12 Abs 1 Z 1 KStG erfüllt wird.³⁹ Aufgrund der vom VwGH angenommenen betrieblichen Veranlassung von offenen Ausschüttungen ist aber das Abzugsverbot trotz der Zweckerfüllung nicht anwendbar. Allerdings kennt das dKStG 1920 keine Vorschrift, die mit § 8 Abs 2 KStG vergleichbar wäre. Dennoch sind nach dem dKStG 1920 offene Ausschüttungen nicht als (betrieblich veranlasste) Betriebsausgaben abziehbar. Insoweit könnte die Rechts-

entwicklung gegen eine betriebliche Veranlassung von offenen Ausschüttungen sprechen.⁴⁰ Hinsichtlich verdeckter Ausschüttungen geht der VwGH hingegen davon aus, dass diese nicht betrieblich veranlasst sind.⁴¹ Demzufolge ergibt sich die Nichtabziehbarkeit von verdeckten Ausschüttungen aus deren fehlender betrieblicher und beruflicher Veranlassung sowie (insoweit klarstellend) aus § 8 Abs 2 KStG über die Steuerneutralität der Einkommensverwendung und (insoweit ebenfalls klarstellend) aus dem Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG.

IV. Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben abziehbar, auch wenn dadurch stiftungs- oder satzungsmäßige Zwecke erfüllt werden?

1. Sonderausgabenabzug im Verhältnis zum Abzugsverbot für Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken

§ 12 Abs 1 Z 1 KStG beschränkt sich auf Aufwendungen, die weder betrieblich noch beruflich veranlasst sind. Allein wenn Vermögensminderungen trotz fehlender betrieblicher und beruflicher Veranlassung als Sonderausgaben abzuziehen wären, entscheidet § 12 Abs 1 Z 1 KStG über deren Abziehbarkeit oder Nichtabziehbarkeit. Von Interesse ist in diesem Zusammenhang eine Einkommensverwendung, wenn diese in Form von Renten oder dauernden Lasten erfolgt. Gemäß § 8 Abs 4 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 1 EStG sind nämlich „Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen“, bei der Einkommensermittlung als Sonderausgaben abzuziehen.

36 RFH 11. 4. 1933, I A 73/32, RStBl 1933, 970.

37 VwGH 19. 12. 2006, 2004/15/0122. Vgl dazu kritisch *Brugger/Dziurdz*, Fremdfinanzierte Ausschüttungen und Einlagenrückzahlungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung, in Vorbereitung. Das Kriterium der „Veranlassung“ deckt sich mit dem Kriterium des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“; vgl *Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in *Söhn* (Hrsg), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht (1980) 103 (128) sowie zB § 16 Abs 1 Z 1, § 20 Abs 2, § 102 Abs 2 Z 1 EStG und § 12 Abs 2 KStG, wo der Begriff „wirtschaftlicher Zusammenhang“ verwendet wird.

38 Vgl bereits RFH 27. 6. 1939, I 5/39, RStBl 1939, 1150: „Bei einem Gewerbetreibenden muß zwischen dem Zweck und dem Gegenstand des Unternehmens unterschieden werden. Der Zweck des Unternehmens besteht hier darin, daß der Gewerbetreibende wirtschaftliche Vorteile (Gewinne) für sich oder – bei einer Körperschaft – für die Mitglieder (Gesellschafter) erzielen will.“ Vgl zB auch *Mirre/Dreutter*, KStG 1934, § 12 Anm 2: „Es wäre vorstellbar, daß eine Körperschaft nur den Zweck hätte, durch Verwaltung ihres Vermögens Einnahmen zu erzielen. Eine solche Körperschaft hätte jedoch keinen vernünftigen Sinn; denn in Wirklichkeit wäre das ihr gehörige Vermögen herrenlos. Es gehört deshalb zu einer

anzuerkennenden Körperschaft immer eine Bestimmung, wozu ihre Einkünfte zu verwenden sind. Bei AG., GmbH. und anderen Personenvereinigungen bedarf es einer besonderen Bestimmung des Gesellschaftsvertrags usw. nicht. Hier ergibt sich schon aus ihrem Wesen ohne weiteres, daß die Einkünfte den Gesellschaftern zur Verteilung unter sich zur Verfügung stehen. ... Bei Kapitalgesellschaften erschöpft sich der Gesellschaftszweck ... [in der Regel] in der Verteilung der Gewinnanteile an die Gesellschafter.“

39 AA *Damböck*, Anmerkungen zu jüngsten BMF-Erledigungen, *ecollex* 2000, 446 (446) und *Buschmann/Mayerhofer*, Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen, *ÖStZ* 2000, 675 (677) die davon ausgehen, dass Ausschüttungen kein „Gesellschaftszweck“, sondern ein „Gesellschafterrecht“ sind. Geht man jedoch davon aus, dass der Zweck im Sinne des § 12 Abs 1 Z 1 KStG in der Vermögensmehrung der Gesellschafter besteht, sind Ausschüttungen vom Abzugsverbot erfasste Aufwendungen, die der Zweckerfüllung dienen, auch wenn ein Anspruch der Gesellschafter auf die Ausschüttung besteht.

40 Vgl ausführlich *Brugger/Dziurdz*, Fremdfinanzierte Ausschüttungen und Einlagenrückzahlungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung, in Vorbereitung.

41 VwGH 17. 10. 2007, 2006/13/0069. Vgl dazu kritisch *Brugger/Dziurdz*, Fremdfinanzierte Ausschüttungen und Einlagenrückzahlungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung, in Vorbereitung.

Anders als nach dem KStG 1966, wo die nichtabziehbaren Aufwendungen mit der Wortfolge „[n]ichtabzugsfähig sind“ eingeleitet werden,⁴² dürfen unter anderem Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken nach dem KStG 1988 nur „[b]ei den einzelnen Einkünften ... nicht abgezogen werden“. Warum mit dem KStG 1988 die einleitenden Worte bei den Abzugsverboten geändert wurden, wird in den Materialien nicht näher begründet.⁴³ Wahrscheinlich ist aber die Änderung darauf zurückzuführen, dass auch die einleitenden Worte der Parallelbestimmung im EStG 1988 geändert wurden: § 20 Abs 1 EStG und § 12 Abs 1 KStG beginnen nunmehr mit „[b]ei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden“. Sonderausgaben werden jedoch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. § 20 Abs 3 EStG sieht daher für bestimmte nichtabziehbare Aufwendungen vor, dass diese auch nicht als Sonderausgaben abgezogen werden können, doch „[i]m übrigen können die bei den einzelnen Einkünften nicht-abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben ... abgezogen werden“. Im KStG 1988 findet sich eine vergleichbare Bestimmung nicht. Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken können somit nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG nur bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, sodass diese Aufwendungen als Sonderausgaben vom Abzugsverbot nicht erfasst sind.⁴⁴ Im Ergebnis wurde durch das KStG 1988 dem Abzugsverbot für Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken ein wichtiger Anwendungsbereich genommen. Für dieses Ergebnis spricht auch, dass der Gesetzgeber mit dem Privatstiftungsgesetz⁴⁵ dem Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG hinzugefügt hat, dass „[e]ine Privatstiftung ... Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auch nicht als Sonderausgaben ... abziehen

[kann]“. Die Erläuterungen deuten darauf hin, dass die Einbeziehung der Sonderausgaben in § 12 Abs 1 Z 1 KStG nicht bloß klarstellend, sondern notwendig war, um Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte in jedem Fall zu erfassen.⁴⁶ Wenn daher nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, so ist gerade nicht der Gesamtbetrag der Einkünfte gemeint. Folglich wird der Sonderausgabenabzug von Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken durch das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG (ausgenommen bei Privatstiftungen) nicht eingeschränkt. Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 Satz 2 KStG kann „[e]ine Privatstiftung ... Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auch nicht als Sonderausgaben ... abziehen“. Sofern unter „Privatstiftung“ nur die österreichische Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz zu verstehen ist,⁴⁷ können körperschaftsteuerpflichtige ausländische Stiftungen und andere Zweckvermögen womöglich etwaige Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigen, auch wenn mit den Aufwendungen stiftungs- oder satzungsmäßige Zwecke erfüllt werden. § 12 Abs 1 Z 1 KStG würde damit gerade jene Fälle teilweise nicht mehr erfassen, die ursprünglich veranlasst haben, das Abzugsverbot einzuführen. Doch selbst wenn § 12 Abs 1 Z 1 Satz 2 KStG auch auf ausländische Stiftungen und andere Zweckvermögen anwendbar ist, ist der Großteil der Körperschaften, unter anderem Kapitalgesellschaften und Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts, mit deren Sonderausgaben nicht vom Abzugsverbot erfasst.⁴⁸ Fraglich ist daher, ob andere Vorschriften den Abzug von Renten und dauernden Lasten als Sonderausgaben verhindern, wenn mit den Aufwendungen stiftungs- oder satzungsmäßige Zwecke erfüllt werden.

42 Vgl auch § 8 Nr 1 dKStG 1920 („[n]icht abgezogen werden dürfen“), § 17 Nr 2 dKStG 1925 („[b]ei Ermittlung des Einkommens dürfen nicht abgezogen werden“) und § 12 Z 1 dKStG 1934 („[n]ichtabzugsfähig sind“).

43 Vgl ErlRV 622 BlgNR XVII. GP 19 f. Vgl zudem ErlRV 621 BlgNR XVII. GP 77 f.

44 Vgl idS Wiesner, Vermögensverlagerung auf liechtensteinische Familienstiftungen, RdW 1989, 345 (347); Gröhs, Stiftungen im System der österreichischen Unternehmensbesteuerung, in Csoklich/Müller (Hrsg), Die Stiftung als Unternehmer (1990) 141 (158); Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), KStG 1988¹⁵ (2010) § 12 Abs 1 Tz 4 und 22.

45 BGBl 694/1993.

46 Vgl ErlRV 1132 BlgNR XVIII. GP 42: „Mit dem neuen zweiten Satz in § 12 Abs. 1 Z 1 wird erreicht, daß Zuwendungen einer Privatrechtsstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte im Hinblick auf die der Dividendenbesteuerung entsprechende Empfängerbesteuerung auch nicht im Wege des Sonderausgabentatbestands der Renten und dauernden Lasten abzugsfähig sein können.“

47 Vgl zB § 27 Abs 1 Z 7 idF BGBl 694/1993 („Zuwendungen jeder Art ... einer Privatstiftung“), dazu VwGH 23. 6. 2009, 2006/13/0183, der jedoch die Bedeutung von „Privatstiftung“ offen gelassen hat („[e]s mag zutreffen, dass § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ... nur Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen erfasst“), sowie § 27 Abs 1 Z 7 idF BGBl I 85/2008 („Zuwendungen jeder Art ... von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind“); zu ausländischen privatrechtlichen Stiftungen und § 13 KStG vgl zB Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht² (2010) Rz I/102 sowie allgemein Rz I/103 („der Ausdruck ‚Privatstiftung‘, wo und wie auch immer er im österreichischen Abgabenrecht gebraucht werden möge, [ist] in seiner Bedeutung stets auf Stiftungen nach dem inländischen PSG beschränkt“). Vgl schließlich auch Achatz/Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) § 12 Tz 45 und 52.

48 So im Ergebnis auch Achatz/Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 12 Tz 30.

2. Sonderausgabenabzug im Verhältnis zu § 8 Abs 2 KStG über die Steuerneutralität der Einkommensverwendung bei Körperschaften

Der Sonderausgabenabzug von Renten und dauernden Lasten wird durch § 8 Abs 2 KStG nicht eingeschränkt. Zwar versagt § 8 Abs 2 KStG – der auch bei Zuwendungen von Stiftungen und überhaupt bei nicht gesellschaftsrechtlich veranlassenden Aufwendungen anwendbar sein kann⁴⁹ – allgemein die steuerliche Berücksichtigung der Einkommensverwendung im Wege von Ausschüttungen, Entnahmen oder in anderer Weise. Gerade beim Sonderausgabenabzug nach § 8 Abs 4 Z 1 KStG handelt es sich aber um eine Sonderregelung, die von der Steuerneutralität der Einkommensverwendung Ausnahmen vorsieht und damit den Abzug in bestimmten Fällen ausdrücklich zulässt. Ausgehend davon, dass § 8 Abs 2 KStG lediglich klarstellend ist, sind die dort genannten Vermögensminderungen deshalb steuerlich nicht zu berücksichtigen, weil es an einer betrieblichen und beruflichen Veranlassung fehlt. Sonderausgaben nach § 8 Abs 4 KStG setzen aber gerade eine fehlende betriebliche und berufliche Veranlassung voraus („*nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten*“). Folglich steht der Sonderausgabenabzug nach § 8 Abs 4 Z 1 KStG für Aufwendungen, die weder betrieblich noch beruflich veranlasst sind, in keinem Konkurrenzverhältnis zur Regelung über die Steuerneutralität der Einkommensverwendung, sondern setzt gerade eine solche Einkommensverwendung voraus.⁵⁰ Im Erkenntnis vom 28. 4. 2004 geht der VwGH ebenfalls davon aus, dass aus dem Betriebsvermögen getätigte Zuwendungen zu spendenbegünstigten Zwecken abziehbar sind, auch wenn eine Einkommensverwendung nach § 8 Abs 2 KStG vorliegt. In diesem Zusammenhang weist der VwGH darauf hin, dass „*auch aus dem Privatvermögen einer Kapitalgesellschaft getätigte Zuwendungen [zu spendenbegünstigten Zwecken] ... das Einkom-*

men der Kapitalgesellschaft mindern, und zwar ... als Sonderausgaben“.⁵¹

3. Sonderausgabenabzug von Renten und dauernden Lasten im Verhältnis zum Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen

Renten und dauernde Lasten fallen als Sonderausgaben trotz der Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken grundsätzlich nicht unter das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG. Fraglich ist jedoch, ob solche Renten und dauernden Lasten überhaupt als Sonderausgaben nach § 8 Abs 4 Z 1 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 1 EStG abziehbar sind, wenn sie freigebig geleistet werden, ihnen also keine (angemessene) Gegenleistung gegenübersteht.

§ 20 Abs 1 Z 4 EStG und § 12 Abs 1 Z 5 KStG versagen den Abzug von freiwilligen Zuwendungen. Doch beide Vorschriften beziehen sich auf den Abzug „*[b]ei den einzelnen Einkünften*“, nicht aber auf den Abzug bei der Einkommensermittlung.⁵² Folglich wird durch § 20 Abs 3 EStG das Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG für freiwillige Zuwendungen auf Sonderausgaben ausgedehnt („*Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 können nicht als Sonderausgaben ... abgezogen werden*“). § 20 Abs 3 iVm § 20 Abs 1 Z 4 EStG ist aber auf Körperschaften nicht anwendbar.⁵³ Unklar ist daher, ob das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG auch Sonderausgaben erfasst und damit den Sonderausgabenabzug von freigebigen Renten und dauernden Lasten ausschließt.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 5 KStG dürfen „*freiwillige Zuwendungen (Spenden) [bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden], soweit sie nicht nach § 4a [EStG] ... oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 [KStG] abzugsfähig sind*“. Die dort verwiesenen Vorschriften, nämlich § 4a EStG sowie § 8 Abs 4 Z 1 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 7 und 8

49 Vgl dazu zB *Gruber/ Marchgraber*, Zuwendungen einer Privatstiftung an spendenbegünstigte Begünstigte, PSR 2010, 192 (193 f) mwN. Für die Anwendbarkeit des § 8 Abs 2 KStG auf Zuwendungen von Stiftungen spricht vor allem, dass die Vorgängerregelung in § 10 Abs 1 Satz 2 dKStG 1925 nicht nur die Einkommensverteilung an „*Gesellschafter, Genossen oder Mitglieder*“, sondern auch „*an die in der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung bestimmten Personen*“ erfasst. Mit dem dKStG 1934 ist der Verweis auf die in der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung bestimmten Personen entfallen, aber ebenso der Verweis auf die Gesellschafter, Genossen oder Mitglieder (§ 7 Satz 1 dKStG 1934: „*[für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird oder nicht*“). Vgl auch *Brugger/Dziurdz*, Fremdfinanzierte Ausschüttungen und Einlagenrückzahlungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung, in Vorbereitung. Vgl zudem VwGH 24. 2. 2011, 2008/15/0112, wonach § 8 Abs 2 TS 3 öKStG 1988 auch Körperschaftsteuerzahlungen – die bekanntlich nicht an Gesellschafter

oder Personen in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden – als Einkommensverwendung „*in anderer Weise*“ erfasst, sowie dazu *Dziurdz*, § 8 Abs 2 KStG erfasst auch Körperschaftsteuerzahlungen, *ecolex* 2011, 753 (753 f).

50 Vgl zB auch VwGH 15. 6. 1977, 2481/76: „*Renten und dauernde Lasten im Sinne des § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1972 [können] grundsätzlich nur solche Aufwendungen ..., die der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, weil sie kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung dann nicht als Sonderausgaben abgezogen werden können, wenn sie Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.*“

51 VwGH 28. 4. 2004, 2001/14/0166. Vgl dazu *Renner*, Spenden an den Gesellschafter als abzugsfähige Betriebsausgaben, SWK 2004, S 691; *Wiesner*, Zuwendungen an die spendenbegünstigte Gesellschafter-Körperschaft als Betriebsausgabe oder als verdeckte Ausschüttung, RWZ 2004, 139; *Plansky*, VwGH: Spendenabzug keine vGA, GeS 2005, 128.

52 Vgl auch *Stoll*, Rentenbesteuerung⁴ (1997) Rz 1206 f und Rz 1209.

53 Vgl VwGH 26. 6. 1977, 1198/76; 20. 4. 1982, 81/14/0120.

EStG, regeln den Spendenabzug zu begünstigten Zwecken als Betriebsausgaben oder Sonderausgaben. Der Verweis auf Sonderausgaben in § 12 Abs 1 Z 5 KStG (Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen „soweit sie nicht ... nach § 8 Abs. 4 Z 1 [Sonderausgaben] abzugsfähig sind“) könnte dadurch zu erklären sein, dass § 12 Abs 1 Z 5 KStG auch Sonderausgaben erfasst, obwohl der Abzug sonst nur „[b]ei den einzelnen Einkünften“ verboten ist. In diesem Fall räumt aber dem Wortlaut nach das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen dem Sonderausgabenabzug generell Vorrang ein, denn § 12 Abs 1 Z 5 KStG verweist nicht nur auf den Spendenabzug zu begünstigten Zwecken nach § 8 Abs 4 Z 1 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG, sondern auf alle in § 8 Abs 4 Z 1 KStG genannten Sonderausgaben und damit auch auf den Sonderausgabenabzug von Renten und dauernden Lasten. Um auch freigebige Renten und dauernde Lasten zu erfassen, müsste daher das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG (entgegen den einleitenden Worten „[b]ei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden ...“) auch auf Sonderausgaben anwendbar sein, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Zudem müsste § 12 Abs 1 Z 5 KStG (entgegen dem allgemeinen Verweis auf Sonderausgaben „nach § 8 Abs. 4 Z 1 [KStG]“ bei den Ausnahmen vom Abzugsverbot) nur bei einem Spendenabzug zu begünstigten Zwecken, nicht jedoch bei Renten und dauernden Lasten nach § 8 Abs 4 Z 1 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 1 EStG eine Ausnahme vom Abzugsverbot vorsehen. Allein in diesem Fall würde das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12

Abs 1 Z 5 KStG auch den Sonderausgabenabzug von Renten und dauernden Lasten zu nicht spendenbegünstigten Zwecken versagen.

In § 12 EStG 1967⁵⁴ werden die Abzugsverbote (einschließlich des Abzugsverbots für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Z 2 EStG 1967) eingeleitet mit den Worten „[u]nbeschadet der Vorschrift des § 10 [Sonderausgaben] dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden ...“. Somit dürfen die nichtabziehbaren Aufwendungen auch nicht vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, doch dem Sonderausgabenabzug wird Vorrang eingeräumt. Dennoch wurde zum EStG 1967 in der Lehre und Praxis die Auffassung vertreten, dass der Sonderausgabenabzug nicht zur Gänze „unbeschadet“ der Abzugsverbote bleibt, sondern dass das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen Vorrang hat vor dem Sonderausgabenabzug von Renten und dauernden Lasten. *Zapletal/Hofstätter* zufolge ist das offensichtlich deshalb so, weil dem Bedingungssatz des § 12 Z 2 EStG 1967 „auch wenn diese [freiwilligen] Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen“ größeres Gewicht beigemessen wurde als der Anordnung des § 10 Abs 1 Z 1 EStG 1967, dass Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben „auf besonderen Verpflichtungsgründen“ beruhen müssen. Zudem soll das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nicht dadurch umgangen werden können, dass ein „besonderer Verpflichtungsgrund“ (gerichtlicher Vergleich, privat-rechtlicher Vertrag, Notariatsakt) geschaffen wird.⁵⁵ Als Folge dieser Rechtsanwendung sind bei der Nachfolgebestim-

54 BGBl 268/1967.

55 Vgl *Zapletal/Hofstätter*, Die Einkommensteuer – IV. Teil: Kommentar⁵ (1969) § 10 Tz 4.1: „Der Einleitungswortlaut des § 12 EStG ‚unbeschadet der Vorschrift des § 10‘ bringt ... m. E. eindeutig zum Ausdruck, daß grundsätzlich die Vorschrift des § 10 den Vorrang vor § 12 EStG hat. Allerdings haben Lehre und Praxis diesen Vorrang dem § 10 EStG hinsichtlich der Ausgaben im Sinne des § 12 Z. 2 EStG abgesprochen und zwar offensichtlich deshalb, weil man dem Bedingungssatz des § 12 Z. 2 EStG ‚auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen‘ größeres Gewicht beigemessen hat als der Anordnung des § 10 Abs. 1 Z. 1 EStG, daß Renten und dauernde Lasten ‚auf besonderen Verpflichtungsgründen‘ beruhen [Hervorhebung im Original] müssen. Es wird somit die allgemeine Voraussetzung für die Abzugsmöglichkeit von Renten und dauernden Lasten als Sonderausgaben, daß sie auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen müssen, durch § 12 Z. 2 EStG dahingehend eingeschränkt, daß Zuwendungen im Sinne dieser Gesetzesstelle auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie auf einer besonderen Vereinbarung beruhen. § 12 Z. 2 EStG schließt somit freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen grundsätzlich vom Abzug aus.“ Vgl zudem *Zapletal/Hofstätter*, ESt⁵ (1969) § 10 Tz 1.4: „Aber auch freiwillige Zuwendungen [Hervorhebung im Original] an wen immer, auch wenn sie auf einer besonderen Vereinbarung

beruhen (z. B. gerichtlicher Vergleich, Notariatsakt), zählen nach § 12 Z. 2 EStG zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben Daher können Renten und dauernde Lasten, die auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhen, deren Leistung aber auf Grund der gesetzlichen Unterhaltspflicht oder freiwillig erfolgt, auch wenn sie auf einer besonderen Vereinbarung beruhen, nicht den Charakter von Sonderausgaben haben, da dem das Abzugsverbot des § 12 Z. 2 EStG entgegensteht. ... [Die] Meinung, daß unter besonderen Verpflichtungsgründen [Hervorhebung im Original] alle gesetzlichen, öffentlich-rechtlichen oder privat-rechtlichen Verpflichtungsgründe als gleichwertig zu verstehen seien, wird also durch § 12 Z. 2 EStG dahingehend eingeschränkt, daß die Nichtabzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen oder von Zuwendungen, die auf der gesetzlichen Unterhaltspflicht beruhen, nicht dadurch umgangen werden ... [kann], daß ein ‚besonderer Verpflichtungsgrund‘ (gerichtlicher Vergleich, privat-rechtlicher Vertrag, Notariatsakt) geschaffen wird.“ Vgl zum EStG 1988 schließlich auch *Stoll*, Rentenbesteuerung⁴ Rz 1210: Durch den zweiten Halbsatz „auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen“ in § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 „ist klargestellt [vgl nämlich § 20 Abs 3 EStG 1988], daß Renten als Sonderausgaben nicht abgezogen werden dürfen, auch wenn eine besondere Rentenvereinbarung geschlossen wurde, die Rentenverpflichtung aber freiwillig übernommen ... wird“.

mung in § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1972⁵⁶ die einleitenden Worte „[u]nbeschadet der Vorschrift des § 10 [Sonderausgaben]“ entfallen und es wurde ergänzt, dass freiwillige Zuwendungen „auch nach § 18 Abs. 1 Z. 1 [Sonderausgaben] nicht abzugsfähig [sind]“.⁵⁷

Schließlich wurde auch im Zusammenhang mit dem Körperschaftsteuerrecht auf das Verhältnis zwischen dem Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen und dem Sonderausgabenabzug eingegangen. Mit dem Abg-ÄG 1981⁵⁸ hat der Gesetzgeber das Abzugsverbot für „freiwillige Zuwendungen ..., auch wenn die Zuwendungen auf einer den Zuwendenden verpflichtenden Vereinbarung beruhen“ in § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1972 sowie das Abzugsverbot für „Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen, kirchlichen und ähnlichen Zwecken“ in § 16 Z 5 KStG 1966 auf „Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist“ erweitert. Für die letztgenannten Aufwendungen wurde im EStG 1972 und im KStG 1966 ausdrücklich vorgesehen, dass diese auch nicht als Sonderausgaben abziehbar sind.⁵⁹ In den Erläuterungen zur genannten Änderung im KStG wird auf die Erläuterungen der entsprechenden Änderung im EStG verwiesen. Dort wiederum wird der Ausschluss vom Sonderausgabenabzug für Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, damit begründet, dass nach der VwGH-Rechtspre-

chung⁶⁰ der Sonderausgabenabzug von nichtabziehbaren Aufwendungen nach § 20 Abs 1 EStG 1972 möglich ist – ausgenommen bei freiwilligen Zuwendungen.⁶¹ Mit dem Zusatz in § 16 Z 5 KStG 1966, dass Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, auch nicht als Sonderausgaben abziehbar sind, wurde somit letztlich bestätigt, dass die zum EStG 1967 und EStG 1972 entwickelten Grundsätze der Abgrenzung der Abzugsverbote von den Sonderausgaben auch für körperschaftsteuerrechtliche Zwecke relevant sind.

Mit dem KStG 1988 ist das Abzugsverbot für „Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen, kirchlichen und ähnlichen Zwecken“ nach § 16 Z 5 KStG 1966 in § 12 Abs 1 Z 5 KStG 1988 aufgegangen, wonach „Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen (Spenden)“ bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, „soweit sie nicht nach § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 abzugsfähig sind“.⁶² In den Materialien wird auf den geänderten Wortlaut und vor allem auf den letzten Satzteil nicht näher eingegangen.⁶³ § 12 Abs 1 Z 5 KStG 1988 räumt dem Abzug von freiwilligen Zuwendungen für spendenbegünstigte Zwecke den Vorrang ein – soweit diese als Betriebsausgaben gelten – und auch generell dem Sonderausgabenabzug. Dennoch sprechen

56 BGBl 440/1972.

57 Vgl ErlRV 474 BlgNR XIII. GP 66: „In der Einleitung des Abs. 1 sollen gegenüber der Einleitung zu § 12 EStG 1967 die Worte ‚unbeschadet der Vorschrift des § 10‘ entfallen. Hierfür ist maßgeblich, dass schon bisher nach Lehre und Rechtsprechung der § 10 EStG 1967 durch den § 12 EStG 1967 nicht [Hervorhebung im Original] zur Gänze ‚unbeschadet‘ blieb; vielmehr wurde den sogenannten ‚Unterhaltsrenten‘ im Hinblick auf § 12 Z. 2 EStG 1967 der Abzug als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Z. 1 EStG 1967 versagt. § 20 Abs. 1 gleicht nun den Gesetzeswortlaut an die bisherige Rechtsanwendung an. Dies soll durch den Wegfall der zitierten Wortfolge ‚unbeschadet der Vorschrift des § 10‘ und durch eine Ergänzung von Abs. 1 Z. 3, welcher § 12 Z. 2 EStG 1967 entspricht, durch folgende Worte geschehen: ‚derartige Zuwendungen‘ (insbesondere Unterhaltsrenten!) ‚sind auch nach § 18 Abs. 1 Z. 1 nicht abzugsfähig‘. Aus dieser Ergänzung ergibt sich aber auch im Wege eines Umkehrschlusses, daß das Abzugsverbot des § 20 für die anderen (ausdrücklich und erschöpfend normierten) Sonderausgaben nicht gilt.“ Vgl dazu auch Jiresch/Fasching/Langer, Einkommensteuergesetz 1972² (1974) § 20 Anm 2: „Mit dem dritten Halbsatz wird nicht nur klargestellt, daß die Zuwendungen im Sinne der Z. 3 (insbesondere Unterhaltsrenten) auch nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind, sondern im Wege des Umkehrschlusses auch klar gestellt, daß das Abzugsverbot des § 20 für die anderen im § 18 erschöpfend aufgezählten Sonderausgaben nicht gilt.“

58 BGBl 620/1981.

59 § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1972 idF AbgÄG 1981: „Weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte dürfen abgezogen werden: ... freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer den Zuwendenden verpflichtenden Vereinbarung beruhen; derartige Zuwendungen sind auch nach § 18

Abs. 1 Z. 1 nicht abzugsfähig, weiters Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist ...; solche Zuwendungen sind auch nach § 18 oder § 34 nicht abzugsfähig“. § 16 Z 5 KStG idF AbgÄG 1981: „Nichtabzugsfähig sind ... Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist und die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit Umsätzen im Sinne der Z 2 stehen; solche Zuwendungen sind auch nach § 18 des Einkommensteuergesetzes nicht abzugsfähig, weiters die Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen, kirchlichen und ähnlichen Zwecken“.

60 Vgl VwGH 15. 6. 1977, 2481/76, wonach bestimmte Personensteuern auch dann als Sonderausgaben (Renten und dauernde Lasten) abziehbar sind, wenn das einschlägige Abzugsverbot den Abzug von Personensteuern nicht nur bei den einzelnen Einkunftsarten, sondern auch vom Gesamtbetrag der Einkünfte verbietet, denn nur im Teilbereich der freiwilligen Zuwendungen überlagert das Abzugsverbot den Sonderausgabenabzug.

61 Vgl ErlRV 850 BlgNR XV. GP 22 iVm 17: „Durch den neu eingefügten Satzteil soll beim Geber von Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme nach österreichischem Recht mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, ein Abzugsverbot verfügt werden. ... Der Ausschluß vom Abzug als Sonderausgaben erweist sich als erforderlich, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet des Einleitungssatzes des § 20 Abs. 1 ein Abzug solcher Aufwendungen – ausgenommen Zuwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 4 der bisherigen Fassung [§ 20 Abs. 1 Z 3 idF vor BGBl 636/1975] – als Sonderausgaben möglich ist (vgl. Erk. vom 15. 6. 1977, Zl. 2481/76).“

62 Mit dem BudBG 2009, BGBl 52/2009 ist der Verweis „§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988“ durch „§ 4a des Einkommensteuergesetzes 1988“ ersetzt worden.

63 Vgl ErlRV 622 BlgNR XVII. GP 19 f.

aber gute Gründe dafür, dass mit der Wortfolge „soweit sie nicht ... nach § 8 Abs. 4 Z 1 abzugsfähig sind“ nicht schlichtweg alle Sonderausgaben auch dann abziehbar sein sollen, wenn diese freiwillig geleistet werden, sondern nur solche Sonderausgaben, die für spendenbegünstigte Zwecke geleistet werden.⁶⁴ Es wäre wie schon beim EStG 1967 überraschend, wenn das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen allein dadurch umgangen werden könnte, dass ein „besonderer Verpflichtungsgrund“ geschaffen wird und die freiwilligen Zuwendungen als Renten oder dauernde Lasten geleistet werden.

Aus der dargestellten Rechtsentwicklung kann gewonnen werden, dass das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG dem Sonderausgabenabzug für Renten und dauernde Lasten vorgeht, obwohl eine ausdrückliche Regelung (ähnlich wie in § 20 Abs 3 EStG) dazu fehlt, das Abzugsverbot (anders als in § 20 Abs 1 Z 4 EStG) den Abzug nicht ausdrücklich für den Fall ausschließt, „wenn die Zuwendungen auf einer ver-

pflichtenden Vereinbarung beruhen“, und das Abzugsverbot dem Wortlaut nach sogar allgemein dem Sonderausgabenabzug Vorrang einräumt (erfasst sind aber nur Sonderausgaben für spendenbegünstigte Zwecke). Renten und dauernde Lasten wären daher zwar auch dann als Sonderausgaben abzuziehen, wenn diese der Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken dienen, denn das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG greift bei Sonderausgaben (ausgenommen bei Privatstiftungen) nicht. Bloß das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG hat in diesem Fall Vorrang. Somit stellt sich aber die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken als Sonderausgaben tatsächlich freiwillig von der Körperschaft geleistet werden oder es an einer Freiwilligkeit fehlt, weil die Zuwendungen gegenüber der Körperschaft rechtlich erzwingbar sind und die Körperschaft sich nicht aus freien Stücken zur Zuwendung verpflichtet hat.⁶⁵

Zusammenfassung

§ 12 Abs 1 Z 1 KStG versagt den Abzug von Aufwendungen, die der Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken dienen. Ursprünglich sollte dadurch der Sonderausgabenabzug von bestimmten Renten und dauernden Lasten verhindert werden. Aufgrund der Entstehungsgeschichte sowie der in diesem Sinne ergangenen RFH- und BFH-Rechtsprechung ist das Abzugsverbot dahingehend zu interpretieren, dass betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen trotz einer Zweckerfüllung nicht erfasst sind. § 12 Abs 1 Z 1 KStG steht somit in keinem Konkurrenzverhältnis zum Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs 4 EStG oder zum Werbungskostenabzug nach § 16 EStG, sondern setzt eine fehlende betriebliche und berufliche Veranlassung voraus. Durch Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft wird in der Regel der Zweck der Kapitalgesellschaft erfüllt, nämlich das Vermögen der Gesellschafter zu vermeh-

ren. Wird jedoch wie im VwGH-Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2004/15/0122 davon ausgegangen, dass offene Ausschüttungen betrieblich veranlasst sind, erfasst das Abzugsverbot die Ausschüttungen nicht. Ob aber offene Ausschüttungen tatsächlich betrieblich veranlasst sind, kann vor dem Hintergrund der Rechtsentwicklung bezweifelt werden. Seit dem KStG 1988 dürfen Aufwendungen für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken nur noch bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Sonderausgaben werden jedoch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Folglich fallen Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben nach § 8 Abs 4 Z 1 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 1 EStG (ausgenommen bei Privatstiftungen) nicht mehr unter dieses Abzugsverbot. Zudem schränkt § 8 Abs 2 KStG über die Steuerneutralität der Einkommensverwendung den Sonderausgabenabzug von Renten und dauernden Lasten nicht ein, auch wenn dadurch stiftungs- oder satzungsmäßige Zwecke erfüllt

64 Vgl zB *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 12 Tz 98, die sich in diesem Zusammenhang nur auf Sonderausgaben zu spendenbegünstigten Zwecken beziehen.

65 Vgl zum Begriff der freiwilligen Zuwendung zB VwGH 7. 9. 1990, 90/14/0093.

werden. Zwar kann § 8 Abs 2 KStG auch dann anwendbar sein, wenn eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung fehlt. Soweit jedoch § 8 Abs 2 KStG nur die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen klarstellt, die weder betrieblich noch beruflich veranlasst sind, setzt der Sonderausgabenabzug eine solche Einkommensverwendung gerade voraus. Allein das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG kann den Sonderausgabenabzug von Renten und dauernden Lasten für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken versagen. Aus der Rechtsentwicklung ergibt sich nämlich, dass das Abzugsverbot für freiwillige Zu-

wendungen auch Renten und dauernde Lasten in Form von Sonderausgaben erfasst und insoweit dem Sonderausgabenabzug vorgeht. Gewährt daher zB eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter freigebig einen Vorteil in Form einer (auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhenden) Rente oder dauernden Last, so sind die Aufwendungen dafür auch dann als Sonderausgaben abzuziehen, wenn dadurch stiftungs- oder satzungsmäßige Zwecke nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG erfüllt werden und eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG vorliegt. Bloß das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG ist zu beachten.

„Verunglückte“ Realteilungen

Realteilungen von Personengesellschaften gelten aus ertragsteuerlicher Sicht dann als „verunglückt“, wenn sie anstatt der vom UmgrStG grundsätzlich vorgesehenen Buchwertfortführung nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu einer Gewinnrealisierung führen, wobei ein Verunglücken sowohl außerhalb als auch innerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG möglich ist.

Von Sebastian Bergmann

1. Verunglückte Realteilungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG

1.1 Allgemeines

Eine vom Anwendungsbereich des Art V UmgrStG erfasste Realteilung liegt nur dann vor (§ 27 Abs 1 UmgrStG), wenn begünstigtes Vermögen (§ 27 Abs 2 oder 3 UmgrStG) mit einem positiven Verkehrswert bei Vorliegen einer Steuerbilanz zum Teilungsstichtag (§ 27 Abs 2 iVm § 12 Abs 2 UmgrStG) von einer als Mitunternehmerschaft einzustufenden Personengesellschaft (§ 27 Abs 4 UmgrStG) auf Grundlage eines schriftlichen Teilungsvertrags und einer Teilungsbilanz zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte ohne oder ohne wesentliche Ausgleichszahlungen (§ 29 Abs 2 UmgrStG)

tatsächlich auf Nachfolgeunternehmer übertragen wird, denen das Vermögen vor dem Teilungsvorgang zur Gänze oder teilweise zuzurechnen war und, sofern die übertragende Personengesellschaft nach der Realteilung fortbesteht, auch dieser begünstigtes Restvermögen (§ 27 Abs 2 oder 3 UmgrStG) verbleibt.

Auf Realteilungen, die sämtliche Anwendungsvoraussetzungen des Art V UmgrStG erfüllen, sind gemäß § 27 Abs 5 UmgrStG die §§ 28 bis 31 UmgrStG zwingend anzuwenden. Ein Anwendungswahlrecht besteht nicht.¹ Im Anwendungsbereich des Art V UmgrStG haben Nachfolgeunternehmer daher idR die Buchwerte der übertragenden Personengesellschaft fortzuführen (zu den Ausnahmen siehe unten Pkt 2.1.), womit iVm § 24 Abs 7 Satz 1 EStG eine ertragsteuerwirksame Gewinnrealisierung vermieden wird. Über die grundsätzliche Ertragsteuerneutralität hinaus normiert § 31 UmgrStG umsatzsteuerliche, kapitalverkehrsteuerliche, gebührenrechtliche sowie grunderwerbsteuerliche Begünstigungen, die bei Realteilungen iSd Art V UmgrStG zur Anwendung kommen können.

¹ Vgl UmgrStR 2002 Rz 1515; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II (2010) 209 (213); *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸ (2011) Rz 697; *Steinmaurer* in *Helbich/Wiesner*

Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷ (2007) § 27 UmgrStG Rz 66.