

# VWGH: SPENDENABZUG KEINE VGA

1. Hat eine Spendenbegünstigung Vorrang vor dem allgemeinen Einkommensverwendungsstatbestand?
2. Die Zuwendung (Spende) einer Tochtergesellschaft für begünstigte Zwecke an die Trägerkörperschaft ist keine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern Betriebsausgabe

§ 4 Abs 4, § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988;

§ 8 Abs 2, § 8 Abs 4, § 12 Abs 1 Z 5 KStG 1988

VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166

## Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Die alleinige Gesellschafterin der GmbH ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR). In den Jahren 1997 bis 1999 zahlte die GmbH sechsstellige Schillingbeträge als Spenden an das von der Trägerkörperschaft (KöR) geführte Museum. Im Jahr 1999 erkannte das Finanzamt die Spendenzahlung nicht als Betriebsausgabe an und befand diese Zahlung als verdeckte Gewinnausschüttung, da auf diese Weise die Gesellschafterin Vermögensvorteile zugewandt wurden, die in der gesellschaftsrechtlichen Beziehung begründet wären. In der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes wandte die GmbH ein, dass die Spendenzahlungen nach § 4 Abs 4 Z 6 EStG **jedenfalls** Betriebsausgaben seien und daher nicht auf eine betriebliche Veranlassung abzustellen sei. Darüber hinaus wären die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen nicht maßgeblich und die Verwendungsfreiheit, die typisch für eine verdeckte Gewinnausschüttung sei, bestehe in diesem Fall nicht, da die Spende zweckentsprechend verwendet werden müsse. Zusätzlich berief sich die GmbH auf Literaturstimmen, die dem Spendenabzug als speziellere Norm Vorrang vor dem allgemeinen Einkommensverwendungsstatbestand einräumten. Auch die Tatsache, dass noch Schulden der GmbH an den Alleingesellschafter bestanden ändere nichts daran, dass die Spende als Betriebsausgabe gelten müsse.

## Aus den Entscheidungsgründen:

Tritt die Körperschaft in Rechtsbeziehungen zur ihren Gesellschaftern, so kann es zu einer Vermischung zwischen der Sphäre der Erzielung von Einkünften und jener der Einkommensverwendung kommen. Das ist der Fall, wenn eine Vermögensverschiebung zwischen Körperschaft und Anteilshaber nicht (nur) in der Einkünfterzielung begründet ist, sondern (auch) in der Anteilshaberschaft selbst wurzelt. Soweit die Vermögensverschiebung causa societatis erfolgt, findet sie auf der Ebene der für die Einkommenser-

mittlung unbeachtlichen Einkommensverwendung statt. Insofern liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese darf die Einkommensermittlung nicht beeinflussen. Es bedarf also der Entflechtung der betrieblich veranlassten und der in der Anteilshaberschaft begründeten Vorgänge sowie der Neutralisierung der verdeckten Ausschüttungen.

[...] Im gegenständlichen Fall hat die mitbeteiligte Partei (GmbH) eine unentgeltliche Zuwendung an ihre Alleingesellschafterin getätigt. Es liegt unzweifelhaft ein nicht betrieblich veranlasster Vorgang vor. Solcherart würden die Aufwendungen nach allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung den Gewinn der GmbH nicht mindern. Gerade für Aufwendungen, die nicht betrieblich veranlasst sind, normiert aber die Spezialbestimmung des § 4 Abs 4 Z 6 EStG einen Betriebsausgabenabzug. Aufgrund dieser Bestimmung sind auch die von der mitbeteiligten Partei gewährten Zuwendungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

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

[...] Im Hinblick auf das Trennungsprinzip können Zahlungen einer Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter den allgemeinen Betriebsausgabentatbestand des § 4 Abs 4 EStG erfüllen. Solcherart können etwa auf der Basis einer Gegenleistungsbeziehung (zB Werbevertrag) an ein Museum des Gesellschafters geleistete Zahlungen zu Betriebsausgaben nach dem allgemeinen Betriebsausgabentatbestand führen.



[...] § 4 Abs 4 Z 6 EStG stellt eine Regelung für Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen dar, die nicht bereits den allgemeinen Betriebsausgabentatbestand erfüllen. Die Regelung erfasst Zuwendungen, die (auch) privat veranlasst sind. Die Bestimmung stellt eine Begünstigung und Lenkungsmaßnahme dar; durch diese Bestimmung werden auch Aufwendungen, welchen die betriebliche Veranlassung fehlt, dem Betriebsausgabenbereich zugeordnet (vgl. *Stoll*, Forschungszuwendungen als steuerliche Abzugsposten, Wien 1978, 37, zur Vorgängerbestimmung im EStG 1972). Aufgrund dieser Bestimmung wird den Aufwen-

dungen, die dem Bereich der Einkommensverwendung zuzuordnen sind, die Betriebsausgabeneigenschaft zuerkannt.

[...] Nach Ansicht der belangten Behörde ordne der eindeutige Wortlaut dieser Bestimmung an, dass Spenden jedenfalls abzugsfähig seien. Hinzu komme, dass kein sittlich verpönte Verhalten der mitbeteiligten Partei vorliege und die Spenden auch unter diesem Aspekt nicht als mit nachteiligen Rechtsfolgen verbundene verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen werden könnten.

**ANMERKUNG**

Die zentrale Frage, mit der sich der VwGH in diesem Fall zu beschäftigen hatte war, ob die Zuwendung einer Kapitalgesellschaft an ein von der alleinigen Gesellschafterin (KöR) betriebenes Museum als abzugsfähige Betriebsausgabe (Spende) iSd § 4 Abs 4 Z 6 EStG oder als verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG an die KöR anzusehen ist.

Für eine vGA spricht, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung verdeckte Ausschüttungen als alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilhaberschaft haben, beschrieben hat (VwGH 7.10.2003, 99/15/0246; VwGH 30.10.2001, 95/13/0013; vgl. auch *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* [Hrsg], KStG § 8 Tz 31). Die Zuwendung eines Vorteiles an den Anteilhaber kann auch dadurch erreicht werden, dass nicht der Anteilhaber selbst, sondern eine dem Anteilhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Dies gilt für natürliche Personen, zB für Verwandte (vgl. VwGH 16.9.1986, 85/14/0163) oder den Ehegatten (vgl. VwGH 28.2.1973, 1192/72) des Gesellschafters, sowie auch für juristische Personen wie zB Körperschaften, an denen dem Anteilhaber nahe stehende Personen beteiligt sind. Eine derartige Nahebeziehung, die zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an die KöR führen kann, muss daher auch dann bestehen, wenn, wie im gegenständlichen Fall, eine Gesellschaft Zuwendungen an ein von ihrem alleinigen Gesellschafter betriebenes Museum tätigt (ebenso offenbar *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* [Hrsg], KStG § 8 Tz 42). Bei Qualifikation der Spende als verdeckte Gewinnausschüttung müsste diese „Spende“ am Fremdvergleichsgrundsatz geprüft werden.



Im vorliegenden Fall hatte die GmbH eine unentgeltliche Zuwendung an die KöR getätigt, die zweifellos nicht betrieblich veranlasst war. Für eine abzugsfähige Betriebsausgabe könnte dennoch ins Treffen geführt werden, dass es durch die Spezialbestimmung des § 4 Abs 4 Z 6 EStG, der bestimmte Aufwendungen erfassen will, die sonst nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig wären, zu eine Umqualifizierung der in dieser Bestimmung genannten Vorgänge in Betriebsausgaben kommen kann (vgl. *Doralt*, EStG<sup>7</sup>, § 4 Tz 316 [Stand 1.10.2002]). Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Spenden an Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts ist, dass die Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen erfolgen und dass diese Museen einen öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind. Dabei ist es gleichgültig, wofür diese Zuwendungen verwendet werden. Dies gilt zB auch nur für die Restaurierung des Museums (vgl. *Doralt*, EStG<sup>7</sup>, § 4 Tz 325; siehe auch EStR 2000, Rz 1338). Da diese Voraussetzungen als erfüllt angesehen werden können, würde einem Betriebsausgabenabzug nach dieser Argumentation nichts im Wege stehen.

Nach dem vorliegenden Erkenntnis des VwGH ist die Zuwendung (Spende) einer Tochtergesellschaft für begünstigte Zwecke an die Trägerkörperschaft keine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern eine abzugsfähige Betriebsausgabe. Nicht ausschlaggebend sind daher die von der FLD aufgetragenen Fragen, ob die GmbH Spenden auch im selben Ausmaß an andere Museen getätigt hätte, ob eine allgemeine betriebliche Veranlassung der Geldzuwendung (iSd allgemeinen Betriebsausgabentatbestandes) gegeben war und ob noch Verbindlich-

keiten gegenüber der KöR bestanden. Schlussendlich folgte der VwGH auch nicht der Judikaturlinie des BFH, der Spenden in eine verdeckte Gewinnausschüttung lediglich mit der Argumentation umqualifizierte, dass die Spenden der Definition einer verdeckten Gewinnausschüttung entsprachen (vgl BFH 9.8.1989, I R 4/84, BStBl 1990 II 237). In einem anderen Urteil stellte der BFH auf die Motivation des Ausgebenden für die Abzugsfähigkeit von Spendenzahlungen ab (vgl BFH 25.11.1987 I R 126/85, BFHE 151, 544, BStBl II 1988, 220). Im deutschen Gegenstück zur österreichischen Regelung über den Spendenabzug ist ein Vorbehalt zugunsten der Bestimmung über die verdeckte Gewinnausschüttung enthalten. Dadurch soll verhindert werden, dass verdeckte Gewinnausschüttungen dann zu Einkommensschmälerungen führen, wenn sie in Spendenform gekleidet sind (vgl *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 KStG Anm 59 sowie Anm 90).

Da ein Museum idR keine Einrichtung ist, die einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht dient, begründet das Museum keinen BgA. Die KöR ist damit nur beschränkt steuerpflichtig. Damit sind die Spenden einerseits bei der Gesellschaft abzugsfähig, bei der KöR aber nicht steuerpflichtig. Das Ergebnis des VwGH ist insofern verblüffend, als durch den generellen Vorrang des Spendenabzuges vor einer verdeckten Gewinnausschüttung die Steuerlast deutlich vermin-

dert werden kann, da der Abzug der Spendenzahlungen nicht am Maßstab des Fremdvergleichs geprüft wird, sondern lediglich durch § 4 Abs 4 Z 5 EStG beschränkt ist. Danach können Spendenzahlungen (nur) im Ausmaß von bis zu 10% des Gewinns des unmittelbar vorangegangenen Jahres abgezogen werden. Bei hohen Vorjahresgewinnen können auf diese Weise dennoch hohe Beträge zugewendet werden, die einerseits abzugsfähig sind und beim Empfänger nicht besteuert werden.

Die entsprechende deutsche Regelung und die dazugehörige Rspr wäre daher rechtspolitisch insoweit auch für Österreich überlegenswert, als sie keinen generellen Spendenabzug zulässt, sondern eine Einzelfallprüfung anstellt, um eine als Spendenzahlung getarnte Einkommensverwendung festzustellen (vgl *Herrmann/Heuer/Raupach*, KStG § 9 Anm 59 f). Würden Spendenzahlungen demnach (auch) als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden, müssten diese Zuwendungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und es müsste geprüft werden, ob die Spendenzahlungen im selben Ausmaß zB auch an ein anderes Museum gezahlt worden wären (so auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, KStG § 9 Anm 60). Bei Feststellung von überhöhten Zuwendungen an das vom alleinigen Gesellschafter betriebene Museum müsste die KöR diese nach § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 2 KStG versteuern.

PATRICK PLANSKY

## VWGH: UMSATZSTEUERLICHES REIHENGESCHÄFT AUF DEM PRÜFSTAND DES EUGH

Der VwGH legte im vorliegenden Beschluss dem EuGH die Frage vor, ob die Ansicht, dass beim Reihengeschäft die Lieferung nur einem Vorgang zugerechnet werden kann, dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.

§ 3 Abs 7, Abs 8 und Abs 9 UStG 1994

VWGH 26.5.2004, 99/14/0244 (EUGH C-245/04)

### Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Die beschwerdeführende OHG bezog von der österreichischen K GmbH Buntmetalle. Diese bediente sich ihrerseits Lieferanten aus den Niederlanden und Italien. Die K GmbH fakturierte dabei die Lieferungen an die OHG mit Ausweis von 20 % österreichischer Umsatzsteuer. Das Finanzamt verweigerte aber in Folge der beschwerdeführenden OHG

den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass zu Unrecht Umsatzsteuer einbehalten worden sei, da der Lieferort nicht in Österreich läge.

### Aus den Entscheidungsgründen:

Die K GmbH ist nach dem zwischen den Parteien unbestrittenen Sachverhalt einerseits als Abnehmer der Waren ih-