

Georg Kofler, Linz

Überlegungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Organisationen

A. Einleitung

Spenden an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Organisationen wären grundsätzlich vom steuerlichen Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG (Einkommenssteuergesetz) für „freiwillige Zuwendungen“ erfasst.¹ Da es sich um Aufwendungen handelt, die der Steuerpflichtige freiwillig und unentgeltlich geleistet hat,² würden sie – gleich wie Konsumausgaben – die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern, also aus bereits versteuertem Einkommen geleistet werden; ihr Abzug ist auch durch das Nettoprinzip nicht geboten.³ Das Abzugsverbot greift vielmehr sogar dann, wenn eine Spende durch betriebliche Erwägungen (wie zB Werbeeinflüsse) mitveranlasst ist.⁴ Allerdings sieht das österreichische Einkommensteuerrecht schon seit den 1950er Jahren explizit die

¹ ZB VwGH 17. 5. 1989, 88/13/0038, ÖStZB 1990, 52; VwGH 20. 1. 1991, 90/13/0030, ÖStZB 1991, 481.

² So zB BFH 19. 12. 1990, X R 40/86, BFHE 163, 197, BStBl II 1991, 234; BFH 12. 9. 1990, I R 65/86, BFHE 162, 407, BStBl II 1991, 258; BFH 5. 2. 1992, I R 63/91, BFHE 168, 35, BStBl II 1992, 748.

³ Siehe zB G. Kofler in W. Doralt, S. Kirchmayr, G. Mayr & N. Zorn (Hrsg), Einkommenssteuergesetz: Kommentar, Wien 112007, § 20 Rz 109; sowie aus Sicht der Verwaltungspraxis Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000), 06 0104/9-IV/6/00, zuletzt geändert durch BMF-010203/0171-IV/6/2018, Rz 4830 ff bzw Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR 2013), BMF-010216/0009-VI/6/2013, zuletzt geändert durch BMF-010216/0002-IV/6/2018, Rz 1262 f.

⁴ ZB VwGH 23. 11. 1962, 114/61, ÖStZB 1963, 63; VwGH 22. 1. 1965, 1450/64, ÖStZB 1965, 72. Hierzu bestand und besteht allerdings eine äußerst inhomogene Verwaltungspraxis und vielfache Abgrenzungsfragen, insb zum Sponsoring; dazu B. Renner, Abzugsfähige und nicht abzugsfähige Spenden aus Sicht der Gesetzes- und Verwaltungspraxis, SWK 77 (2002) 790–796 (790 ff); S. Kirchmayr & M. Achatz, Reform des Spendenabzugs in Diskussion, taxlex 2006, 385 (385); ausführlich Kofler (FN 3) § 20 Rz 106 ff. Ohne Beschränkung abzugsfähig sind zudem „Geld- oder Sachaufwendungen im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden), wenn sie der Werbung dienen“ (§ 4 Abs 4 Z 9 EStG); diese Bestimmung wurde nach der Hochwasserkatastrophe 2002 durch die Novelle BGBl 2002/155 eingefügt, siehe zB P. Püzl & A. Pircher, Steuerliche Berücksichtigung von Katastrophenschäden, RdW 2002, 624–628 (624 ff); P. Püzl, Steuerliche Maßnahmen im Zusammenhang mit den aktuellen Hochwasserkatastrophen, SWK 81 (2006) 401–408 (401 ff).

steuerliche Abzugsfähigkeit gewisser Spenden vor. Dies war über viele Jahre auf Spenden an verschiedene wissenschaftliche Einrichtungen im weitesten Sinn beschränkt,⁵ erfuhr aber in der jüngeren Vergangenheit eine massive inhaltliche Ausdehnung in den humanitären und gemeinnützigen Bereich:⁶ So wurde mit dem StRefG 2009⁷ die steuerliche Absetzbarkeit auf Zuwendungen (Spenden) für mildtätige Zwecke und Zwecke der Entwicklungszusammenarbeit und Katastrophenhilfe erweitert und mit dem AbgÄG 2011⁸ zudem auf Spenden an Umweltschutzorganisationen sowie Tierheime ausgedehnt. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, können Spenden an die entsprechenden Organisationen sowohl aus dem Betriebsvermögen (als Betriebsausgaben nach § 4a EStG) wie auch aus dem Privatvermögen (als Sonderausgaben nach § 18 Abs 1 Z 7 EStG) abgezogen werden, wobei dieser Abzug der Höhe nach mit 10 % des Gewinnes bzw Gesamtbetrages der Einkünfte beschränkt ist.⁹

Der Fokus dieses Beitrages soll auf dieser Abzugsfähigkeit von privaten und betrieblichen Spenden im humanitären und gemeinnützigen Bereich liegen.¹⁰ Zuvor bedarf es allerdings eines klärenden Blickes auf die Frage, wie sich die steuerliche Abzugsfähigkeit freiwilliger Zuwendungen überhaupt begründen lässt.¹¹ Im Anschluss daran soll ein kurzer Blick auf das gesetzliche System der Abzugsfähigkeit von Spenden im humanitären und wohltätigen Bereich geworfen werden, insbesondere auf die Umschreibung der begünstigten Zwecke und Empfänger und die Abzugsbeschränkung der Höhe nach.¹² Die steuerliche Abzugsfähig-

⁵ Siehe heute § 4a Abs 2 Z 1 und 2 iVm Abs 3 und 4 EStG.

⁶ Nur am Rande sei darauf hingewiesen, dass durch das Budgetbegleitgesetz 2012 (BudBG 2012), BGBl I 2011/112, und später durch das Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl I 13, unter anderem die spendenbegünstigten Einrichtungen um ausländische Einrichtungen mit Sitz in der EU oder einem Drittland mit umfassender Amtshilfe sowie um die Internationale Anti-Korruptions-Akademie (IACA) erweitert wurden. Mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 (GG 2015), BGBl I 160, wurde schließlich der Kreis der möglichen Empfänger um bestimmte Stiftungen, die ausschließlich der Forschungsförderung dienen (§ 4a Abs 2 EStG), und um bestimmte kulturelle Einrichtungen (§ 4 Abs 4a EStG) ausgedehnt, dazu ausführlich *S. Zirngast & B Renner*, Neuerungen beim Spendenabzug: Begünstigte Zwecke und Empfänger, SWK 91 (2016) 133–140 (133 ff).

⁷ Steuerreformgesetz 2009, BGBl I 26.

⁸ Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl I 76.

⁹ Siehe für Details zB *C. Lenneis* in *S. Kanduth-Kristen, M. Laudacher, C. Lenneis, E. Marschner & M. Vock*, Jakom Einkommenssteuergesetz, Wien 2016, § 4a Rz 1 ff (zu Spenden aus dem Betriebsvermögen) und *M. Vock* ebda, § 18 Rz 126 ff (zu Spenden aus dem Privatvermögen).

¹⁰ Für eine Übersicht zur – zunehmend komplex gewordenen – steuerlichen Spendenbegünstigung auch außerhalb dieser Bereiche siehe den Anhang zu diesem Beitrag.

¹¹ Siehe B, unten S 223 ff.

¹² Siehe C, unten S 228 ff.

keit von Spenden, insbesondere im Privatbereich, stellt die Steuerverwaltung freilich auch vor vielfältige Herausforderungen hinsichtlich der Überprüfung solcher Spenden; es ist daher auch dem gesetzgeberischen Ringen um eine praktikable Lösung nachzugehen.¹³ Ein Resümee schließt diesen Beitrag ab.¹⁴

B. Grundsätzliches zum Spendenabzug

Der steuerlichen Abzugsfähigkeit gewisser Spenden liegt offenkundig die Überlegung zu Grunde, dass die Förderung gewisser außerstaatlicher Aktivitäten rechtspolitisch sinnvoll und sozial erwünscht ist: Durch die einkommensteuer-mindernde Berücksichtigung von Spenden nach § 4a und § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG sollen die Steuerpflichtigen zu uneigennützigem Handeln angeregt werden und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte sollen Mittel für gemeinwohlrelevante Zwecke beschafft werden.¹⁵ In einem ähnlichen Sinne verweisen auch die Materialien zum StRefG 2009 darauf, dass

„die vorgesehene Absetzbarkeit von Zuwendungen (Spenden) für mildtätige Zwecke den Anreiz für finanzielle soziale Engagements von Individuen und Unternehmen [erhöht], wodurch die Handlungsfähigkeit sowie der Bestand von diesbezüglich bedachten Nicht-Regierungsorganisationen (NGO) unterstützt und damit die gesamtwirtschaftliche Umverteilung auf diesem Weg ausgebaut wird.“¹⁶

Umgekehrt ist es aber auch ein Kerngedanke des geltenden Rechts, dass freiwillige private Aufwendungen gerade kein Kostenelement beim Einkommenserwerb (sondern Einkommensverwendung) darstellen und daher aus dem versteuerten Einkommen zu tragen sind (also gerade die Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen).¹⁷ Nun ließe sich einwenden, dass eine Spende keine beliebige Einkommensverwendung bzw Konsumausgabe sei, sondern eben eine sozial erwünschte, dem Gemeinwohl dienende Ausgabe sei, also eine uneigen-

¹³ Siehe D, unten S 233 ff.

¹⁴ Siehe E, unten S 235 ff.

¹⁵ Siehe auch die Analyse des BFH 2. 8. 2006, XI R 6/03, BStBl II 2007, 8.

¹⁶ EB zur RV 54 BlgNR XXIV. GP, 3.

¹⁷ J. Popitz in L. Elster, A. Weber & F. Wieser (Hrsg), Handwörterbuch der Staatswissenschaften III, Jena 1926, 400–491 (406 ff); E. Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, Herne · Berlin 1940, 13 f; H. G. Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, Wien 1971, 124. So wurde bereits im Einleitungssatz des § 18 Abs 1 dt EStG 1925 „der in fast allen Einkommensteuergesetzen des Auslandes sich wiederfindende Grundsatz besonders zum Ausdruck gebracht, daß [Aufwendungen], die sich als Verwendung des Einkommens darstellen, nicht abgezogen werden dürfen.“ So die Begründung zum Entwurf des EStG 1925, RT-Drs 1924/28, Bd 400, Nr 795, 49; siehe auch E. Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, Herne · Berlin 1940, 13 f.

nützige und somit keine privatnützige Einkommensverwendung;¹⁸ der Spendenabzug wäre auf dieser Basis also mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip durchaus zu vereinbaren.¹⁹ Auf dieser Linie liegt dann auch jene finanzwissenschaftlichen Diskussion, wonach zu unterscheiden sei, ob eine Ausgabe dem Steuerpflichtigen einen „persönlichen Nutzen“ verschaffe (unabhängig davon, ob Konsum im engeren Sinn vorliegt), was bei Spenden aber nicht der Fall sei.²⁰ Gegen die Einordnung des Spendenabzugs als Leistungsfähigkeitsnorm lässt sich – wohl zu Recht – einwenden, dass die Spenden eben freiwillig erfolgen und „ihrem Wesen nach Kosten der Lebensführung“²¹ sind, also – trotz des altruistischen Motivs – durchaus für die Steuerzahlung disponibel wären.²² Gleichheitsrechtlich wäre damit aber grundsätzlich die gleiche Steuerbelastung bei gleichem disponiblen Einkommen geboten. Die mit einer an das Einkommen anknüpfenden Höchstgrenze versehene Spendenabzugsfähigkeit im geltenden Recht muss aus dieser Perspektive daher nicht als Leistungsfähigkeits-, sondern als Sozialzwecknorm begründet werden.²³ Insofern anerkennt der Gesetzgeber also die „Notwendigkeit, staatliche Gemeinwohlverwirklichung durch private uneigennützige und freigebige Gemeinwohlförderung zu ergänzen“.²⁴ Dem entspricht es schließlich auch, dass die Bundesregierung den Spen-

¹⁸ Dazu K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, Köln 2003, 832 f.

¹⁹ So insb K. Vogel, Die Abschtichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97–121 (108); P. Kirchhof, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, in M. Jachmann (Hrsg), Gemeinnützigkeit (DStJG 26), Köln 2003, 1–11 (4 ff); S. Geserich, Das Spendenrecht, in ebda, 245–277 (246 ff); siehe auch Tipke (FN 18) 832 mwN.

²⁰ Siehe zB D. I. Halperin, Business Deductions for Personal Living Expenses: A Uniform Approach to an Unsolved Problem, University of Pennsylvania Law Review 122 (1974) 859–933 (859 ff); siehe auch V. Thuronyi, The Concept of Income, Tax Law Review 46 (1999) 45–105 (56 f). Ein Abzugsverbot wäre aber bei dieser Perspektive dann gerechtfertigt, wenn man eine Spende als die Erfüllung des persönlichen Wunsches der Einkommensverwendung, also als Erfüllung eines „persönlichen Nutzens“ ansieht. Siehe dazu W. Andrews, Personal Deductions in an Ideal Income Tax, 86 Harvard Law Review (1990) 309–395 (346).

²¹ So auch BFH 11. 11. 1966, VI R 45/66, BFHE 87, 304, BStBl III 1967, 116.

²² J. Lang, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, StuW 1987, 221–252 (230); R. Seer, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in M. Jachmann (Hrsg), Gemeinnützigkeit (DStJG 26) Köln 2003, 11–48 (41).

²³ Ausführlich zu den verschiedenen Rechtfertigungsmöglichkeiten M. Lang, Spendenabzug und Steuerpolitik, SWK 86 (2011) 499–509 (499 ff); siehe auch Kofler (FN 3) § 20 Tz 109; G. Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung (19. ÖJT 2015 IV/2), Wien 2016 123 f; weiters zB das Jahresgutachten 2003/04 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BT-Drs 15/2000, 248–304 (301 f).

²⁴ So zum deutschen Recht BFH 2. 8. 2006, XI R 6/03, BStBl II 2007, 8, und gleichermaßen BFH 11. 11. 1966, VI R 45/66, BFHE 87, 304, BStBl III 1967, 116, sowie BFH 22. 9. 1993, X R 107/91, BFHE 172, 362, BStBl II 1993, 874.

denabzug im jährlichen Förderungsbericht ausdrücklich als indirekte Förderung ausweist.²⁵

Lässt sich der steuerliche Spendenabzug aber (nur) als Sozialzweck- oder Lenkungsnorm und nicht als Leistungsfähigkeitsnorm begreifen, erscheint seine Bemessungsgrundlagenbezogenheit kritikwürdig: Bei leistungsfähigkeitsmindernden Aufwendungen ist es nämlich grundsätzlich geboten, die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sogenanntes „objektives Nettoprinzip“), da es sonst zur Besteuerung von Einkommen käme, das gar nicht erzielt wurde;²⁶ Gleiches gilt grundsätzlich für die Einschränkung der subjektiven, persönlichen Leistungsfähigkeit wie zB aufgrund von Kinderlasten, Krankheitskosten etc (sogenanntes „subjektives Nettoprinzip“).²⁷ Dieser Verminderung der Bemessungsgrundlage folgt damit bei einem progressiven Einkommensteuertarif auch ein „umgekehrter Progressionseffekt“, der freilich aus steuersystematischer Sicht nicht als Umverteilungsinstrument zu sehen ist, sondern als systemimmanente Kehrseite der Progression bei den steuerbegründenden Einkommenszuflüssen: Jemand, der mit steigender Progression überproportional belastet wird, muss bei Beeinträchtigung seiner Leistungsfähigkeit auch überproportional entlastet werden; der Effekt der Degression bei Verminderung der Bemessungsgrundlage ist also nichts weiter als ein Reflex des progressiven Tarifs.²⁸ Eine solche Argumentation wird allerdings bei einem Verständnis des Spendenabzugs als Sozialzweck- oder Lenkungsnorm

²⁵ Siehe zuletzt *BMF, Förderungsbericht 2015 – Bericht der Bundesregierung gemäß § 47 Abs 3 BHG 2013*, Wien 2016, 20.

²⁶ Siehe zB VfGH 11. 3. 1994, B 1297/93, VfSlg 13.724/1994; VfGH 7. 3. 1997, B 2370/94, VfSlg 14.784/1997; VfGH 25. 6. 1998, B 125/97, VfSlg 15.229/1998; VfGH 27. 9. 2000, B 2031/98, VfSlg 15.934/2000; VfGH 11. 12. 2002, B 941/02, VfSlg 16.760/2002; VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009. Ausführlich dazu *Kofler (FN 23) 122 ff.*

²⁷ Dazu *Kofler (FN 23) 143 ff*; weiters zB *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? (57. DJT), München 1988, F 57; *J. Englisch*, Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung, in *M. Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts (DStJG 37), Köln 2014, 159–217 (167).

²⁸ Siehe zB *Kofler (FN 23) 146*, und speziell zur Familienbesteuerung die Nachweise bei *S. Kristen*, Familienbesteuerung, Wien 2000, 118 f; *D. Aigner, G. Kofler, H. Kofler, G. Schellmann & M. Tumpel*, Gegenwärtige Ausgestaltung und Reformoptionen der Familienbesteuerung in Österreich, SPRW 2012-Steuer A, 1–85 (63). In diesem Sinne allgemein auch VfGH 18. 6. 2001, B 1437/00, VfSlg 16.196, wonach der Umstand, „[d]aß die entlastende Wirkung [einer] Begünstigung mit der Höhe des Einkommens steigt, [...] die Folge des progressiven ESt-Tarifes und nur dessen Kehrseite [ist]; auch bei den anderen Einkunftsarten ist die Entlastungswirkung von Steuerbefreiungen oder -begünstigungen, soweit sie nicht in Form von Steuerabsetzbeträgen gewährt werden, stets von der Höhe des Gesamteinkommens abhängig.“

vielfach kritisiert.²⁹ Geht man nämlich davon aus, „dass Spenden in betraglich identer Höhe für einen angestrebten begünstigten Zweck gleichwertig sind, erscheint eine Förderung auf Grundlage eines progressiven Tarifs eher fragwürdig“.³⁰ Denn der Spender mit einem Grenzsteuersatz von 50 % oder gar 55 % kann in viel stärkerem Ausmaß von der steuerlichen Abzugsfähigkeit profitieren als ein Spender mit niedrigerem Grenzsteuersatz. Dem Staat ist insofern die Spende des Niedrigverdieners weniger „wert“ als die gleich hohe Spende des Spitzenverdieners, obwohl es dem Niedrigverdiener erheblich größere Mühe bereitet hat, die Spende überhaupt aufzubringen.³¹ Hinzu tritt das Argument, dass über den mit der steuerlichen Spendenabzugsfähigkeit verbundenen Verzicht auf Steuereinnahmen mittelbar die Spender über die Verwendung von Steuermitteln verfügen; auch bei gleicher Spendenhöhe haben daher Spender mit höheren Einkommen mittelbar mehr Einfluss auf den Einsatz von Steuermitteln als Spender mit niedrigeren Einkommen.³² Hinzu tritt der weitere Einwand gegen die Abzugsfähigkeit, dass – bei unterstellt gleichzubleibenden Steueraufkommen – jeder Steuerbürger indirekt die Spendenaktivität anderer Steuerpflichtiger finanziert, und zwar ungeachtet dessen, ob er sich mit den Idealen der unterstützten (außerstaatlichen) Organisationen identifiziert; dies ist zwar ein allgemeines Problem der staatlichen Ausgabenhoheit, doch im Bereich der Begünstigung privatautonom geleisteter Spenden besonders augenscheinlich.

Es stellt sich daher „überhaupt die Frage, ob das Einkommensteuerrecht der richtige Ort ist, die Spendentätigkeit zu fördern“.³³ Als mögliches Alternativmodell zur steuerlichen Abzugsfähigkeit wurde etwa eine Transferleistung an Spender erwogen, etwa eine nach der Gemeinwohlrelevanz des geförderten Zwecks abgestufte Steuergutschrift, die unabhängig von der Einkommenshöhe des Spenders ist, oder ein entsprechender Absetzbetrag (also eine Verminderung nicht der Bemessungsgrundlage, sondern der Steuerschuld).³⁴ Intensiver diskutiert wurde demgegenüber ein Anknüpfen der Begünstigung an den Spendenempfänger: So könnte etwa begünstigten Spendenorganisationen eine an das jeweilige Spendenvolumen des Jahres anknüpfende Subvention gewährt

²⁹ Dazu insb *Kirchmayr & Achatz* (FN 4) 385, *Seer* (FN 22) 42; *Lang* (FN 23) 499 ff; ebenso konsequent zu Subventionen *Kirchhof* (FN 19) 4 ff.

³⁰ *Kirchmayr & Achatz* (FN 4) 385.

³¹ *Seer* (FN 22) 42; *Lang* (FN 23) 499 ff.

³² Dazu *Lang* (FN 23) 500.

³³ So *Kirchmayr & Achatz* (FN 29) 385.

³⁴ Siehe zu diesen Varianten etwa *Lang* (FN 23) 502; siehe auch die Analyse bei *Seer* (FN 22) 43 ff („Spende statt Steuer“).

Überlegungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Organisationen

werden, also eine Direktförderung an die Spendenorganisationen.³⁵ Denkbar wäre etwa, dass der Staat jede Spende um zB 20 % erhöht, was den Spendenorganisationen auch ermöglichen würde, bei ihren potentiellen Spendern damit zu „werben, dass jede Spende zusätzlich zB um 20 % ‘mehr wert’ wird“.³⁶ Eine solche Direktförderung wäre einfach (und vor allem ohne Datenweitergabe, Spendenbescheinigung, Angabe in der Steuererklärung etc) zu bewerkstelligen,³⁷ würde die faktische Diskriminierung von Kleinbetragsspenden (zB Straßensammlung, Gottesdienstkollekten) beseitigen³⁸ und könnte auch mit einem budgetär insgesamt zur Verfügung stehenden Höchstbetrag gedeckelt werden.³⁹

Zu einer Umsetzung eines solchen, auch vom BMF⁴⁰ und der Steuerreformkommission 2014⁴¹ präferierten Modells der Direktförderung ist es allerdings bislang nicht gekommen. Dies liegt insbesondere daran, dass sich die Spendenorganisationen vom Abzug als Betriebs- oder Sonderausgabe den größten Spendenanreiz erwarteten.⁴² Denn in der Tat müsste ein rationaler Spender im Fall der Abzugsfähigkeit die Spende an seinen Grenzsteuersatz anpassen, also etwa bei einem 50 %igen Grenzsteuersatz die Spende verdoppeln. Dieser Effekt ist freilich nicht in vollem Umfang eingetreten: Eine unlängst veröffentlichte Studie kam für die Jahre 2009 bis 2012 zu dem Ergebnis, dass das im Privatbereich abgesetzte Gesamtspendenvolumen kumuliert bei € 425,2 Millionen lag und die spendensammelnden Organisationen in diesen Jahren kumuliert zusätzlich rund € 59 Millionen aufgrund der eingeführten Spendenabsetzbarkeit lukrieren konnten. Dies waren bezogen auf den Durchschnittssteuersatz 60 % der Steuerersparnis von € 98 Millionen: Über den gesamten beobachteten Zeitraum kamen somit 60 % der Steuerersparnis den Organisationen als zusätzliche Spenden zugute, die restlichen 40 % verblieben bei den Spendern als reine Steuerersparnis.⁴³ Aber auch für den Unternehmensbereich geht aus der Studie hervor, „dass die Auswirkungen der Spendenabsetzbarkeit als sehr gering eingestuft

³⁵ Dazu insb *Lang* (FN 23) 502 ff; *G. Mayr & C. Hammerl*, Spendenabzug für Umweltschutz und Tierheime, *ÖStZ* 2011, 187–189 (187 f); *A. Schuh*, Die Neuregelung des Spendenabzugs in § 4a EStG, *SWK* 86 (2011) 913–921 (913); siehe auch den entsprechenden Vorschlag bei *P. Kirchhof*, *Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, Heidelberg 2011, 288 ff.

³⁶ Dazu auch *Mayr & Hammerl* (FN 35) 187; ausführlich und mwN *Lang* (FN 23) 502 ff.

³⁷ *Mayr & Hammerl* (FN 35) 187 f.

³⁸ *Lang* (FN 23) 504.

³⁹ Ebda, 505.

⁴⁰ So wohl *Mayr & Hammerl* (FN 35) 187 f.

⁴¹ Siehe den Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, 29, <https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/bericht_steuerreformkommission.pdf> (19. 5. 2017).

⁴² Siehe *Mayr & Hammerl* (FN 35) 188.

werden“; die steuerliche Begünstigung gelte „nicht als Spendengrund, aber immerhin als Zusatzanreiz“, wobei die Spendenabsetzbarkeit „als Qualitätskriterium gesehen [wird] und [...] sichtlich einen gewissen Beitrag zur insgesamt positiveren Sichtweise der gesellschaftlichen Verantwortung“ leistete.⁴⁴ Insgesamt bestätigt die Studie auch die Erfahrungen anderer Staaten, wonach

„die Steuerelastizität des Spendenverhaltens negativ ist, dass also die Einführung oder Ausweitung einer steuerlichen Absetzbarkeit von Spenden in der Regel den Steuerausfall nicht kompensieren kann.“⁴⁵

Steuerpflichtige erhöhen somit ihre Spenden nicht um den vollen Steuereffekt, sondern lukrieren – bewusst oder unbewusst – steuerliche Mitnahmeeffekte;⁴⁶ der Staat hat damit durch die Einführung der Spendenabsetzbarkeit mehr Steuerentgang als den Organisationen an zusätzlichen Spenden zugutekommt. Für die Beibehaltung der Spendenabzugsfähigkeit (anstatt eines Systems der Direktförderung) spricht allenfalls, dass einerseits Steuerzahlern bei einem Direktförderungssystem eine staatliche Finanzierung der entsprechenden Organisationen annehmen und damit weniger spenden könnten und es andererseits für manche Organisationen aufgrund ihrer Ausrichtung nicht möglich ist, Geld vom Staat anzunehmen.⁴⁷

C. Begünstigte Zwecke, begünstigte Einrichtungen und Beschränkungen

§ 4a und § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG regeln den Abzug von Spenden aus dem Betriebs- oder Privatvermögen: Fokussiert man Spenden im humanitären und gemeinnützigen Bereich,⁴⁸ so sind diese dann abzugsfähig, wenn sie für gewisse humanitäre und gemeinnützige Zwecke (§ 4a Abs 2 Z 3 EStG) an begünstigte Einrichtungen (§ 4a Abs 5 EStG) geleistet werden, die in der sogenannten „BMF-Liste“ eingetragen ist (§ 4a Abs 7 Z 1 und Abs 8 EStG); allerdings bestehen auch einige Einschränkungen der Abzugsfähigkeit, insbesondere der Höhe nach (§ 4a Abs 1 bzw § 18 Abs 1 Z 7 EStG).

⁴³ C. Schober, E. Pervan, I. Pervan-Al Soqauer, S. Greiner, M. Hoff & C. Müller, Evaluierung der ausgeweiteten steuerlichen Spendenabsetzbarkeit in Österreich, Wien 2015.

⁴⁴ Ebda 94.

⁴⁵ Ebda 94.

⁴⁶ So bereits *Mayr & Hammerl* (FN 35) 188.

⁴⁷ Siehe zu diesen Gründen *Schober, Pervan, Pervan-Al Soqauer, Greiner, Hoff & Müller* (FN 43) 94.

⁴⁸ Für eine Übersicht zur – zunehmend komplex gewordenen – steuerlichen Spendenbegünstigung auch außerhalb dieser Bereiche siehe den Anhang zu diesem Beitrag.

Überlegungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Organisationen

Begünstigt sind zunächst nicht schlechterdings gemeinnützige Zwecke im Sinn des §§ 34 ff BAO, sondern nur folgende, im Gesetz taxativ aufgezählten Zwecke:⁴⁹

- Mildtätige Zwecke, die überwiegend im Inland, in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder in Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes verfolgt werden; mildtätige Zwecke sind solche, die auf die Unterstützung materiell oder persönlich hilfsbedürftiger Personen gerichtet sind (§ 4a Abs 2 Z 3 lit a EStG);
- Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll (§ 4a Abs 2 Z 3 lit b EStG);
- Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden (§ 4a Abs 2 Z 3 lit c EStG);
- Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen, der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt oder der Erhaltung von bedrohten Arten (Umwelt-, Natur- und Artenschutz) (§ 4a Abs 2 Z 3 lit d EStG);
- Betreuung von Tieren im Rahmen eines behördlich genehmigten Tierheimes in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes (§ 4a Abs 2 Z 3 lit e EStG).

Während die ersten drei Humanitäts- und Wohltätigkeitszwecke bereits durch das StRefG 2009⁵⁰ vorgesehen waren, fanden der Umwelt-, Natur- und Arten-

⁴⁹ Siehe im Detail insb die entsprechenden Gesetzesmaterialien – BG zur RV 54 BlgNR XXIV. GP, 9 (zum StRefG 2009), und BG zur RV 1212 BlgNR XXIV. GP, 12 f (zum AbgÄG 2011) –, die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 1338 f EStR) sowie aus dem Schrifttum zB *B. M. Gierlinger & F. P. Sutter*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009, 93–101 (96 ff); *R. Heiss*, Spendenabsetzbarkeit durch das Steuerreformgesetz 2009, RFG 7 (2009) 77–81 (77 ff); *H. W. Fuchs*, StRefG 2009: Neue Absetzbarkeit von Spenden für mildtätige Zwecke sowie für Entwicklungs- und Katastrophenhilfe, UFS aktuell 2009, 136–137 (136 f); *W. Lindinger & S. Oberleitner*, StRefG 2009 – Abzugsfähigkeit von Spenden für mildtätige Zwecke, Entwicklungszusammenarbeit und Katastrophenhilfe, taxlex 2009, 93–99 (93 ff); *G. Mayr*, StRefG 2009: Familienpaket und Spendenabzug, RdW 2009, 228–231 (230 ff); *Lang* (FN 23) 499 ff; siehe auch den umfassende Erlass des BMF vom 29. 5. 2009, „Abzugsfähigkeit von Spenden als Betriebsausgaben und Sonderausgaben“, BMF-010203/0327-VI/6/2009, auszugsweise in ÖStZ 2009, 286 f; *Mayr & Hammerl* (FN 35) 187 ff; *Schuh* (FN 35) 913 ff; *E. Wolf*, Herz für Tiere und Feuerwehren geöffnet, SWK 86 (2011) 961–962 (961 f).

⁵⁰ FN 7.

schutz und die Tierheime erst mit AbgÄG 2011⁵¹ Eingang in das Gesetz. Die ursprüngliche Nichtbegünstigung der beiden letztgenannten Kategorien – wie überhaupt ähnlicher, weiterhin nicht genannter gemeinnütziger Zwecke (zB Tierschutz) – ist auf Kritik gestoßen und hat die Frage nach der sachlichen Rechtfertigung aufgeworfen.⁵² Begründet wurde die ursprüngliche Einschränkung auf Humanitäts- und Wohltätigkeitszwecke mit der gezielten Ausrichtung auf die besonders wichtige Hilfe von „Menschen für Menschen“,⁵³ auf die die steuerliche Abzugsfähigkeit auch gezielt gebündelt werden sollte.⁵⁴ Die Einschränkung wurde auch als sachlich gerechtfertigt angesehen, „zumal dem Gesetzgeber bei einer in ihren budgetären Konsequenzen kaum abschätzbaren Öffnung des Spendenabzugs ein schrittweises Vorgehen wohl nicht verwehrt werden kann“.⁵⁵ Die nachfolgende Ausdehnung durch das AbgÄG 2011 ist so dann auf die entsprechende Evaluierung durch den beim BMF eingesetzten Prüfungsbeirat zurückzuführen.⁵⁶

Voraussetzung für die Spendenbegünstigung ist weiters, dass es sich beim Spendenempfänger um eine begünstigte Einrichtung für die Erfüllung der genannten Zwecke handelt (§ 4a Abs 5 EStG), die in der sogenannten „Spendenliste“ eingetragen ist (§ 4a Abs 7 Z 1 EStG):

Als begünstigte Spendenorganisationen kommen insbesondere juristischen Personen des privaten Rechtes (zB Vereine oder GmbHs), Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB kirchliche Organisationen mit ausschließlich mildtätigem Zweck), Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sowie vergleichbare Organisationen aus EU- bzw EWR-Mitgliedsstaaten in Betracht kommen (§ 4a Abs 5 EStG). Spendenbegünstigt sind sie aber nur dann, wenn durch das Anlegen der Gemeinnützigkeitsmaßstäbe der §§ 34 ff BAO die Förderung eigennütziger Zwecke ausgeschlossen ist (§ 4a Abs 8 Z 1 EStG).⁵⁷

Begünstigt können zudem „Spendensammelkörperschaften“ in der Rechtsform einer juristischen Personen des privaten Rechtes sein (zB „Licht ins Dun-

⁵¹ FN 8.

⁵² Siehe zu den entsprechenden Argumenten für und wider eine weitere Ausdehnung zB *Lindinger & Oberleitner* (FN 49) 95; *S. Kirchmayr & M. Achatz*, Spendenabzug light, taxlex 2009, 37; *Mayr & Hammerl* (FN 35) 187.

⁵³ So *Mayr* (FN 49) 230; *Mayr & Hammerl* (FN 35) 187.

⁵⁴ EB zur RV 54 BlgNR XXIV. GP, 10 (zum StRefG 2009).

⁵⁵ So *Kirchmayr & Achatz* (FN 52) 37.

⁵⁶ Eingerichtet aufgrund von § 124b Z 152 EStG; siehe für einen Überblick zur Arbeit des Prüfungsbeirats insb *Mayr & Hammerl* (FN 35) 187 f.

⁵⁷ Ausführlich zu diesen Kriterien EB zur RV54 BlgNR XXIV. GP, 10 f (zum StRefG 2009), sowie zB Rz 1338e ff EstR.

kel“), deren ausschließlicher Zweck – abgesehen von der Mittelverwendung insbesondere durch Weitergabe an begünstigte Einrichtungen – das Sammeln von Spenden ist (§ 4a Abs 5 Z 4 EStG); diese sind zwar mangels ausschließlicher und unmittelbarer Förderung eines begünstigten Zweckes nicht selbst gemeinnützig iSd §§ 34 ff BAO, doch sind für sie eigene, den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen im Wesentlichen entsprechende Regeln vorgesehen (§ 4a Abs 8 Z 2 und 3 EStG).⁵⁸ Mit dem AbgAG (BGBl I 2016/117) wurde der Kreis der begünstigten Spendenempfänger um sogenannte Mittelbeschaffungskörperschaften erweitert (§ 4a Abs 5 Z 5 EStG).

Das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen sowie die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ist von einem Wirtschaftsprüfer jährlich zu bestätigen und dem Finanzamt Wien 1/23 vorzulegen (§ 4a Abs 8 EStG). Sowohl im Falle der Spendenorganisationen wie auch der „Spendensammelvereine“ und der Mittelbeschaffungskörperschaften sind Zuwendungen aber nur dann abzugsfähig, „wenn aus der beim Finanzamt Wien 1/23 zu führenden Liste hervorgeht, dass zum Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Einrichtung vorliegen“ (§ 4a Abs 7 Z 1 EStG), wobei eine entsprechende Liste der begünstigten Spendenempfänger auf der Homepage des BMF veröffentlicht wird.⁵⁹ Diese Liste bestätigt gegenüber den Spendern, dass der Spendenempfänger eine begünstigte Einrichtung ist, die alle gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt. Ist die Empfängerorganisation zum Zeitpunkt der Einzahlung der Spende in der Liste eingetragen,

„hat der Spender oder die Spenderin die Sicherheit, dass seine bzw. ihre Spende auch dann abzugsfähig bleibt, wenn später eine Löschung aus der Liste erfolgt.“⁶⁰

Die Abzugsfähigkeit von Spenden unterliegt sodann mehreren Schranken: So sind zunächst „echte“ Mitgliedsbeiträge nicht abzugsfähig (§ 4a Abs 7 Z 2 EStG);⁶¹ auch Zuwendungen, denen eine Gegenleistung gegenübersteht, sind nicht oder nur teilweise abzugsfähig (§ 4a Abs 7 Z 4 EStG).⁶² Darüber hinaus wird die Abzugsfähigkeit auch der Höhe nach zur Erhaltung der Planungssi-

⁵⁸ Dazu insb EB zur RV 54 BlgNR XXIV. GP, 11 (zum StRefG 2009).

⁵⁹ Ausführlich dazu Rz 1343 ff EStR. Nach § 4a Abs 8 EStG darf die Aufnahme in die Liste nur erfolgen, wenn glaubhaft gemacht wurde, dass durch die Körperschaft Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungspflicht (§ 18 Abs 8 EStG) getroffen wurden und die zusätzliche Voraussetzungen des § 4a Abs 8 EStG vorliegen.

⁶⁰ EB zur RV 54 BlgNR XXIV. GP, 11 (zum StRefG 2009).

⁶¹ Beträge, die darüber hinaus vom Mitglied freiwillig geleistet werden, sollen abzugsfähig sein; EB zur RV 54 BlgNR XXIV. GP, 10; siehe auch *Mayr* (FN 49) 231.

cherheit für die Finanzierung des Staatshaushalts⁶³ und der Beschränkung der durch den Spendenabzug entstehenden Steuerausfälle⁶⁴ begrenzt.

- Spenden aus dem Betriebsvermögen sind insoweit abzugsfähig, „als sie 10 % des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen“, wobei aus dem Betriebsvermögen auch – mit dem gemeinen Wert anzusetzende – Sachzuwendungen möglich sind (§ 4a Abs 1 EStG),⁶⁵ und zwar seit dem AbgÄG 2011 auch an Spendensammelorganisationen.⁶⁶ Soweit abzugsfähige Zuwendungen diese – einheitlich für alle begünstigten Spenden geltende⁶⁷ – 10 %-Grenze übersteigen, können diese nach Maßgabe des § 18 Abs 1 Z 7 EStG als Sonderausgabe abgesetzt werden.
- Spenden aus dem Privatvermögen sind als Sonderausgaben abzugsfähig, dürfen aber gemeinsam mit den Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen „insgesamt 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen“, wobei im Privatbereich nur „ausschließlich in Geld“ bestehende Spenden, nicht aber Sachzuwendungen abzugsfähig sind (§ 18 Abs 1 Z 7 lit b EStG).

Aus diesem Zusammenspiel ergibt sich seit dem AbgÄG 2011⁶⁸ auch eine Maximaldeckelung aller abzugsfähigen Spenden mit 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte.⁶⁹ Seit dem AbgÄG 2012⁷⁰ beziehen sich die 10 %-Grenzen zudem nicht

⁶² Siehe zu diesen – etwa bei Versteigerungen zu Gunsten eines begünstigten Zweckes relevanten – Mischfällen insb EB zur RV 1212 BlgNR XXIV. GP, 14 (zum AbgÄG 2011), sowie zB *Schuh* (FN 49) 916.

⁶³ So *Lang* (FN 23) 501; siehe auch *Seer* (FN 22) 43 ff.

⁶⁴ Siehe EB zur RV 621 BlgNR XVII. GP, 65 (zum EStG 1988) (10 %-Grenze, „um die durch die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung entstehenden Steuerausfälle entsprechend zu beschränken“).

⁶⁵ Bei Sachzuwendungen ist der Restbuchwert allerdings nicht zusätzlich als Betriebsausgabe und der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen; stille Reserven, die nach § 12 EStG auf das zugewendete Wirtschaftsgut übertragen wurden, sind nachzuversteuern (§ 4a Abs 1 EStG).

⁶⁶ Siehe EB zur RV 1212 BlgNR XXIV. GP, 14 (zum AbgÄG 2011), zum Entfall der zuvor in § 4a Z 3 lit b EStG idF StRefG 2009 bestehenden Einschränkung auf Geldzuwendungen.

⁶⁷ Dazu EB zur RV 1212 BlgNR XXIV. GP, 12 (zum AbgÄG 2011).

⁶⁸ FN 8.

⁶⁹ Vor dem AbgÄG 2011 konnte die Abzugsfähigkeit ein Vielfaches betragen: Einerseits wurde bei der Limitierung nach Spenden für die Wissenschaft und Lehre sowie Spenden für begünstigte Zwecke (zB für mildtätige und humanitäre Zwecke sowie die Hilfestellung in Katastrophenfällen) differenziert, wobei die Grenze von 10 % für beide Spendenkategorien isoliert und somit ohne Zusammenrechnung zur Anwendung kam; andererseits wurden die Spenden aus dem Betriebsvermögen nicht in die Spendendeckelung für das Privatvermögen einbezogen. Dazu ausführlich *Schuh* (FN 35) 914 f).

⁷⁰ Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl I 112.

mehr auf die Verhältnisse (Gewinn bzw Gesamtbetrag der Einkünfte) des unmittelbar vorangegangenen, sondern des laufenden Jahres; dadurch „wird vermieden, dass in Gewinnjahren auf Grund eines Vorjahresverlustes ein Spendenabzug nicht möglich ist.“⁷¹ Umgekehrt wird durch die einheitliche 10 %-Grenze für alle Spenden nicht der rechtspolitische Gestaltungsspielraum genutzt, zwischen einzelnen Spenden zu differenzieren, die in unterschiedlicher Intensität dem Gemeinwohl dienen bzw Substitute zu staatlichen Leistungen bilden.⁷²

Auf erhebliche Kritik ist jedoch die Bewertung von Sachspenden aus dem Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert, also dem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Veräußerungspreis, gestoßen:⁷³ Spendet nämlich ein Unternehmer etwa ein Wirtschaftsgut mit stillen Reserven (zB ein im Wert gestiegenes Grundstück oder fertige Erzeugnisse oder Waren) und erfolgt entsprechend § 4a Abs 1 EStG auch keine Entnahmebesteuerung, werden aufgrund der Bewertung mit dem gemeinen Wert unrealisierte stille Reserven bzw Gewinnspannen als Betriebsausgaben berücksichtigt. Das Abstellen auf den gemeinen Wert führt also dazu, dass stille Reserven – unter Umständen sogar doppelt⁷⁴ – als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, ohne dass diese jemals gewinnerhöhend berücksichtigt wurden. Dies führt auch zu einer Ungleichbehandlung mit dem Fall, dass ein Wirtschaftsgut veräußert und anschließend der Erlös gespendet wird. Sachgerecht erscheint daher nur ein Abstellen auf den Buchwert.

D. Überprüfbarkeit

Der steuerliche Spendenabzug wurde teilweise auch deshalb kritisch gesehen, „weil eine umfassende Prüfung von Spendenbelegen für die Finanzverwaltung nicht möglich ist“.⁷⁵ Während für Spenden im Betriebsbereich nach wie vor ein ordnungsgemäßer Beleg für die Abzugsfähigkeit ausreicht,⁷⁶ sollte mit dem

⁷¹ EB zur RV 1960 BlgNR XXIV. GP, 26 (zum AbgÄG 2012); siehe zur früheren Kritik zB *Lang* (FN 23) 501; *Schuh* (FN 35) 919 f.

⁷² Siehe zu solchen Überlegungen zB *Seer* (FN 22) 44; *Lang* (FN 23) 501 f.

⁷³ Dazu *Schuh* (FN 35) 918 f; siehe auch *Kirchhof* (FN 35) 290 f.

⁷⁴ Nämlich im Falle der Zuwendung von steuerwirksam abgeschriebenen Wirtschaftsgütern; siehe zu dieser Überlegung auch *Kirchhof* (FN 35) 290 f.

⁷⁵ *Mayr & Hammerl* (FN 35) 187.

⁷⁶ Siehe zB Rz 1341 EStR. Nach § 4a Abs 7 Z 5 EStG ist die Zuwendung auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Beleges (§ 18 Abs 1 Z 7 EStG) nachzuweisen, wobei auf Verlangen des Zuwendenden der Empfänger der Zuwendung eine Spendenbestätigung (§ 18 Abs 1 Z 7 EStG) auszustellen hat.

StRefG 2009⁷⁷ daher eine „Personalisierung“ von Spenden im Privatbereich verankert werden: So sollte der Spender der Spendenorganisation seine Sozialversicherungsnummer mitteilen und diese hätte wiederum die Verpflichtung getroffen, die Höhe der Zuwendung unter Zuordnung der Sozialversicherungsnummern der Spender dem Finanzamt zu übermitteln (§ 18 Abs 1 Z 8 lit a TS 1 und TS 3 EStG in der Fassung StRefG 2009).⁷⁸ Diese doppelte Mitteilungspflicht sollte erstmals im Jahr 2011 Anwendung finden,⁷⁹ wurde aber bereits vor ihrem Wirksamwerden im Rahmen des AbgÄG 2011 – ohne explizite Begründung, wohl aber aufgrund von datenschutzrechtlichen Bedenken⁸⁰ – wieder beseitigt. Dieser Zustand wurde offenbar als unbefriedigend empfunden und auch die Steuerreformkommission 2014 hatte angeregt, dass zumindest „die abgeschaffte Verknüpfung mit der SV-Nummer der Spender wieder eingeführt werden [sollte], um eine Überprüfbarkeit zu gewährleisten.“⁸¹

Mit der Steuerreform 2015/16⁸² wurde dieser Gedanke sodann erneut aufgegriffen und der Spendenabzug im Privatvermögen (an Spendenorganisationen mit einer festen örtlichen Einrichtung im Inland) in das ab 2017 greifende System der antraglosen Veranlagung nach § 41 Abs 2 Z 2 EStG integriert. So erfolgt die steuerliche Berücksichtigung von Spenden aus dem Privatvermögen ab 1. Jänner 2017 ausschließlich automatisch, dies allerdings nur dann, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege des automatischen Datenaustausches gemeldet hat (§ 18 Abs 8 EStG); die erforderliche Mitwirkung des Spenders beschränkt sich dabei auf die Bekanntgabe bestimmter Identifikationsdaten (Vor- und Zuname und Geburtsdatum) an den Spendenempfänger.⁸³ Betriebliche Spenden und Spenden an Einrichtungen ohne feste örtliche Einrichtung im Inland sind demgegenüber weiterhin in der Steuererklärung geltend zu machen.⁸⁴

⁷⁷ FN 7.

⁷⁸ Dazu EB zur RV 54 BlgNR XXIV. GP, 11 (zum StRefG 2009); sowie zB *Mayr* (FN 49) 231 f.

⁷⁹ § 124b Z 152 EStG idF StRefG 2009.

⁸⁰ Dazu *H. Peyerl*, Spendenabzug: Steuergesetzgeber tritt Datenschutz mit Füßen, ÖStZ 2010, 56–58 (56 ff).

⁸¹ Siehe den Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 (FN 41) 29.

⁸² Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118.

⁸³ Für Details zB *S. Zirngast & B. Renner*, Das „vollautomatische“ Verfahren zur Berücksichtigung abzugsfähiger Spenden, SWK 91 (2016) 65–73 (65 ff); *M. Atzmüller*, Elektronische Datenübermittlung betreffend Sonderausgaben, SWK 91 (2016) 1433–1443 (1433 ff).

⁸⁴ Siehe *Zirngast & Renner* (FN 83) 72 f.

E. Resümee

In den vergangenen Jahren wurden durch das StRefG 2009 und das AbgÄG 2011 die steuerliche Absetzbarkeit von Zuwendungen (Spenden) für mildtätige Zwecke, Zwecke der Entwicklungszusammenarbeit, der Katastrophenhilfe sowie an Umweltschutzorganisationen sowie Tierheime ausgedehnt. Spenden sowohl aus dem Betriebs- wie auch dem Privatvermögen an begünstigte und in der „Spendenliste“ eingetragene Organisationen mindern – wenngleich der Gesamthöhe nach beschränkt – die steuerliche Bemessungsgrundlage des Spenders. Die sachliche Begründung dieser steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden dürfte darin zu finden sein, dass die Förderung gewisser außerstaatlicher Aktivitäten rechtspolitisch sinnvoll ist und der Spendenabzug solcherart als Sozialzwecknorm seine Rechtfertigung findet. Umgekehrt hat der Gesetzgeber verschiedene praktikable Alternativmodelle (zB eine Direktförderung der Spendenorganisationen) nicht aufgegriffen; die früheren Vollzugsprobleme dürfen aber durch die vollautomatische Spendenberücksichtigung im Privatbereich ab 2017 ausgeräumt sein. Der Steuerausfall aufgrund privater Spenden wurde übrigens für die Jahre 2014 und 2015 mit jeweils € 85 Millionen geschätzt,⁸⁵ wobei ein nicht zu vernachlässigender Teil allerdings nicht den Spendenorganisationen zu Gute kam, sondern von den Spendern – bewusst oder unbewusst – als steuerlicher Mitnahmeeffekt lukriert wurde.

F. Übersicht: Spendenbegünstigte Zwecke und Empfänger

In der folgenden Tabelle ist das im Laufe der Zeit stetig erweiterte System des Spendenabzugs im Unternehmensbereich (§ 4a EStG) und im darauf verweisenden Privatbereich (§ 18 Abs 1 Z 7 EStG) überblicksweise dargestellt: Abzugsfähig sind – bis zu einem gewissen Höchstbetrag (§ 4a Abs 1, § 18 Abs 1 Z 7 EStG) – Spenden für begünstigte Zwecke (§ 4a Abs 2 EStG), die von qualifizierten Einrichtungen (§ 4a Abs 3 bis 6 EStG) verfolgt werden; vielfach müssen diese Einrichtungen weitere Voraussetzungen erfüllen, um in die auf der Website des BMF verfügbare Liste der spendenbegünstigten Unternehmen aufgenommen zu werden (§ 4a Abs 7, 8 EStG), was wiederum Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit beim Spendenden ist. Während im Unternehmensbereich Geld- und

⁸⁵ Siehe *BMF* (FN 25) 20; siehe auch das Zahlenmaterial für die Jahre 2009 bis 2013 in der Anfragebeantwortung vom 30. 12. 2014, 2814/ AB XXV. GP (zum Steuerentgang durch die Abzugsfähigkeit von Spenden und Kirchenbeiträgen).

Sachspenden abzugsfähig sind, sind es im Privatbereich vielfach nur Geldspenden.

| Begünstigte Zwecke | Begünstigte Einrichtungen | BMF-Liste | Priv Sachspenden | Abzug seit |
|---|--|-------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------|
| (§ 4a Abs 2 EStG) | (§ 4a Abs 3 bis 6 EStG) | (§ 4a Abs 7, 8 EStG) | (§ 18 Abs 1 Z 7 EStG) | |
| Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben (Z 1) | Universitäten, Kunsthochschulen, Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besonderen Einrichtungen (Abs 3 Z 1) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | Vor 2009 ^{86, 91} |
| | Forschungsförderungsfonds nach Bundes- oder LandesG (Abs 3 Z 2) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | Vor 2009 ^{87, 91} |
| | Gewisse Stiftungen und Fonds zur Forschungsförderung (Abs 3 Z 2a) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Vor 2009 ^{88, 91} |
| | Österreichische Akademie der Wissenschaften (Abs 3 Z 3) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | Vor 2009 ^{89, 91} |
| | Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften mit Forschungs- und Lehraufgaben (Abs 3 Z 4) | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Vor 2009 ^{90, 91} |

⁸⁶ Siehe bereits § 4 Abs 4 Z 5 lit a EStG 1988 (BGBl 400; erstmals schon § 4 Abs 4 Z 6 EStG 1953 idF der Novelle 1958, BGBl 147).

⁸⁷ Siehe bereits § 4 Abs 4 Z 5 lit b EStG 1988 (BGBl 1988/400; erstmals schon § 4 Abs 4 Z 6 EStG 1967, BGBl 268).

⁸⁸ Eingefügt durch das GG 2015 (ab 2016; § 124b Z 272 EStG); dazu EB zur RV 889 BlgNR XXV. GP, 14; *Zirngast & Renner* (FN 24) 133 ff.

⁸⁹ Siehe bereits § 4 Abs 4 Z 5 lit c EStG 1988 (BGBl 400; erstmals schon § 4 Abs 4 Z 6 EStG 1953 idF der Novelle 1958, BGBl 147).

⁹⁰ Siehe bereits § 4 Abs 4 Z 5 lit d EStG 1988 (BGBl 1988; erstmals schon § 4 Abs 4 Z 5 lit d EStG 1972 idF AbgÄG 1985, BGBl 557).

⁹¹ Im Gefolge von EuGH 16. 6. 2010, C-10/10 (*Kommission / Österreich*), unionsrechtskonforme Ausdehnung auf vergleichbare ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder einem Staat, mit dem umfassende Amtshilfe besteht, durch das BudBG 2012 (anwendbar auf alle offenen Veranlagungen; § 124b Z 203 EStG); dazu EB zur RV 1494 BlgNR XXIV. GP, 14 f; siehe zur unionsrechtlichen Diskussion vor der Änderung durch das BudBG 2012 zB die BMF-Info „Auswirkungen des Urteils des EuGH vom 16.06.2011, C-10/10 (*Kommission / Österreich*), betreffend die steuerliche Absetzbarkeit von Forschungsspenden“ (2. 8. 2011), BMF-010203/0452-VI/6/2011, ÖStZ 2011, 372 = RdW 2011, 500 f, und aus dem Schrifttum etwa *V. Daurer*, Die Rs. Persche: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts, SWI 19 (2009) 385–396 (385 ff); *T. Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit a und c auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ (2010), 51–55 (51 ff); *A. Gerhartl*, Spenden an Forschungseinrichtungen als unionsrechtliches Problem, RdW 2011, 437–437 (437 ff); *C. Marchgraber*, Der Spendenabzug gemäß § 4a EStG vor dem Hintergrund der Rs C-10/10, *Kommission/Österreich*, SWI 21 (2011) 375–386 (375 ff); *T. Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit. a bis d EStG ist unionsrechtswidrig! SWK 86 (2011) 783–788 (783 ff).

Überlegungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Organisationen

| Begünstigte Zwecke | Begünstigte Einrichtungen | BMF-Liste | Priv Sach-spenden | Abzug seit |
|---|--|-------------------------------------|-------------------------------------|------------------------|
| | Mehrheitlich von Gebietskörperschaften oder qualifizierten Körperschaften gehaltene, mit Forschungs- oder Lehraufgaben befasste juristische Personen (Abs 3 Z 5) | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Vor 2009 ⁹² |
| | Gemeinnützige, mit Forschungs- oder Lehraufgaben befasste juristische Personen (Abs 3 Z 6) | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Vor 2009 ⁹³ |
| Erfüllung der Zwecke verschiedener öffentlicher Einrichtungen (Z 2) | Österr Nationalbibliothek, Österr Archäologisches Institut, Institut für Österr Geschichtsforschung, Österr Filminstitut (Abs 4 lit a) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | Vor 2009 ⁹⁴ |
| | Österreichische Museen (Abs 4 lit b) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | Vor 2009 ⁹⁵ |
| | Bundesdenkmalamt, Denkmalfonds (Abs 4 lit c) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | Vor 2009 ⁹⁶ |
| | Dachverbände zur Förderung des Behindertensports (Abs 4 lit d) | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | Vor 2009 ⁹⁷ |
| | Internationale Anti-Korruption-Akademie (IACA) (Abs 4 lit e) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | 2011 ⁹⁸ |

⁹² Siehe bereits § 4 Abs 4 Z 5 lit e EStG 1988 (BGBl 400; erstmals schon § 4 Z 5 lit d EStG 1972 idF AbgÄG 1980, BGBl 563), nachfolgend hinsichtlich der Spendenbegünstigung bei Einrichtungen, an denen eine oder mehrere Gebietskörperschaften beteiligt sind, durch das AbgÄG 2011, BGBl I 76, übernommen in § 4a Abs 3 Z 5 EStG, wobei ebenfalls mit dem AbgÄG 2011 das Erfordernis der Mehrheitsbeteiligung durch Gebietskörperschaften auf die Beteiligung anderer qualifizierter Körperschaften (zB Universitäten) erweitert wurde, dazu EB zur RV 1212 BlgNR XXIV. GP, 12; *Schuh* (FN 35) 913 ff.

⁹³ Siehe bereits § 4 Abs 4 Z 5 lit e EStG 1988 (BGBl 400; erstmals schon § 4 Z 5 lit d EStG 1972 idF AbgÄG 1980, BGBl 563), nachfolgend hinsichtlich der Spendenbegünstigung von gemeinnützigen Einrichtungen durch das AbgÄG 2011 (BGBl I 76) übernommen in § 4a Abs 3 Z 6 EStG.

⁹⁴ Siehe bereits § 4 Abs 4 Z 6 lit a EStG 1988 (BGBl 400; erstmals schon § 4 Abs 4 Z 5 lit f EStG 1972 idF AbgÄG 1985, BGBl 557), nachfolgend zur Unterstützung der österreichischen Filmkultur durch das GG 2015 (BGBl I 160) ergänzt um das Österreichische Filminstitut (ab 2016; § 124b Z 272 EStG); dazu EB zur RV 889 BlgNR XXV. GP, 14.

⁹⁵ Siehe bereits § 4 Abs 4 Z 6 lit a EStG 1988 (BGBl 400; erstmals schon § 4 Abs 4 Z 5 EStG 1972 idF der Novelle 1974, BGBl 469); siehe speziell zur Abzugsfähigkeit von Spenden an Museen auch BGBl II 2017/34 (zu Sammlungsgegenständen von überregionaler Bedeutung).

⁹⁶ Eingefügt durch das AbgÄG 1989, BGBl 660.

⁹⁷ Eingefügt durch die Novelle 2002, BGBl I 155, nachfolgend unionsrechtskonforme Ausdehnung auf vergleichbare ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat, mit dem umfassende Amtshilfe besteht, durch AbgÄG 2014, BGBl I 12; anwendbar auf alle offenen Veranlagungen; § 124b Z 250 EStG); dazu EB zur RV 24 BlgNR XXV. GP, 2 f.

⁹⁸ Eingefügt durch das BudBG 2012 (ohne Inkrafttretensbestimmung).

| Begünstigte Zwecke | Begünstigte Einrichtungen | BMF-Liste | Priv Sachspenden | Abzug seit |
|---|--|---|-------------------------------------|------------------------|
| | Diplomatische Akademie (Abs 4 lit f) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | Vor 2009 ⁹⁹ |
| | Vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem EU- oder einem Amtshilfestaat zur Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich (Abs 4 lit f) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> | (2014) ¹⁰⁰ |
| Mildtätige Zwecke (Z 3 lit a) | Körperschaften privaten und öffentlichen Rechts einschließlich Spendensammelkörperschaften und Mittelbeschaffungskörperschaften (§ 4a Abs 5 EStG) | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 2009 ¹⁰¹ |
| Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern (Z 3 lit b) | | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 2009 ¹⁰¹ |
| Hilfestellung in Katastrophenfällen (Z 3 lit c) ¹⁰² | | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 2009 ¹⁰¹ |
| Umwelt-, Natur- und Artenschutz (Z 3 lit d) | | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 2012 ¹⁰³ |
| Betreuung von Tieren in Tierheimen (Z 3 lit e) | | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 2012 ¹⁰³ |
| Aufgaben der Feuerpoli- | Freiwillige Feuerwehren, Landes- | <input type="checkbox"/> ¹⁰⁴ | <input type="checkbox"/> | 2012 ¹⁰³ |

⁹⁹ Siehe bereits § 4 Abs 4 Z 6 lit a EStG 1988 (BGBl 1988; erstmals schon § 4 Abs 4 Z 5 lit f EStG 1972 idF AbgÄG 1985, BGBl 1985/557), nachfolgend Überführung in § 4a Abs 4 lit d EStG und unionsrechtskonforme Ausdehnung auf vergleichbare ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat, mit dem umfassende Amtshilfe besteht, durch AbgÄG 2014, BGBl I 12; anwendbar auf alle offenen Veranlagungen; § 124b Z 250 EStG); dazu ErlRV 24 BlgNR XXV. GP, 2 f.

¹⁰⁰ Eingefügt durch das AbgÄG 2014 (BGBl I 12; anwendbar auf alle offenen Veranlagungen; § 124b Z 250 EStG); dazu EB zur RV 24 BlgNR XXV. GP, 2 f.

¹⁰¹ Eingefügt durch das StRefG 2009, BGBl I 26; dazu EB zur RV 54 BlgNR XXIV. GP, 9, und Kapitel C, oben S 228 ff. Zur zuletzt verfügten Aufnahme von Mittelbeschaffungskörperschaften siehe das AbgÄG 2016, BGBl I 117.

¹⁰² Ohne Beschränkung abzugsfähig sind zudem „Geld- oder Sachaufwendungen im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden), wenn sie der Werbung dienen“ (§ 4 Abs 4 Z 9 EStG, eingefügt nach dem Hochwasserkatastrophe 2002 durch die Novelle BGBl I 155); siehe zB *Pülzl & Pircher* (FN 4) 624 ff; *Pülzl* (FN 4) 401 ff. Zuvor hat die Verwaltungspraxis Spenden von Unternehmen an Opfer von Elementarereignissen (zB Erdbeben, Überschwemmungen) nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig anerkannt, als sie aus dem Waren- und Leistungsangebot des Unternehmens stammen und im angemessenen Ausmaß erfolgen und eine in der Öffentlichkeit deutlich erkennbare Werbewirkung eintritt (Berichte in Massenmedien); für Geldzuwendungen kam ein Abzug als Betriebsausgaben bei Spenden an Opfer von Elementarereignissen grundsätzlich nicht in Betracht, dazu EB zur RV 1277 BlgNR XXI. GP, 11; weiters zB *Renner* (FN 4) 790 ff.

¹⁰³ Eingefügt durch das AbgÄG 2011, BGBl I 76; dazu EB zur RV 1212 BlgNR XXIV. GP, 12 f, und Kapitel C, oben S 228 ff.

Überlegungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Organisationen

| Begünstigte Zwecke | Begünstigte Einrichtungen | BMF-Liste | Priv Sach-spenden | Abzug seit |
|---|---|-------------------------------------|--------------------------|---------------------|
| zei, Gefahrenpolizei, Katastrophenschutz (Z 4) | feuerwehrverbände (§ 4a Abs 6) | | | |
| Allgemein zugängliche Durchführung künstlerischer Tätigkeiten, Präsentation von Kunstwerken (Z 5) | Körperschaften, die unter anderem eine in der Transparenzdatenbank ersichtlich gemachte Förderung erhält (§ 4a Abs 4a EStG) | <input checked="" type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 2016 ¹⁰⁵ |

¹⁰⁴ Die Materialien (EB zur RV 1212 BlgNR XXIV. GP, 13) begründen das Nichterfordernis der Aufnahme in die BMF-Liste mit dem Interesse der Reduzierung von Verwaltungslasten „[i]n Hinblick auf die große Anzahl freiwilliger Feuerwehren (ca. 4500) und angesichts der Tatsache, dass Feuerwehren gesetzlich umschriebene Aufgaben haben und der allgemeinen Verwaltungskontrolle unterliegen“. Da die freiwilligen Feuerwehren weder in die Liste der begünstigten Spendenempfänger aufgenommen noch von einem Wirtschaftsprüfer geprüft werden müssen, wurde in in § 4a Abs 6 letzter Satz EStG eine einfache Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht für Spendeneinnahmen und Bestätigungen der Kassaeingänge normiert.

¹⁰⁵ Eingefügt durch das GG 2015, BGBl I 160, dazu EB zur RV 889 BlgNR XXV. GP, 14; *Zirngast & Renner* (FN 6) 133 ff, und das AbgÄG 2016, BGBl I 117; dazu *S. Zirngast*, Neuerungen beim Spendenabzug durch das neue AbgÄG 2016 und das Innovationsstiftungsgesetz, SWK 92 (2017) 540–545 (540 ff).