

Sammelerlass Gemeinnützigkeitsreform – Teil EStR 2000

– Begutachtungsentwurf –

I. Übersicht

Durch diesen Erlass erfolgt die Anpassung der Einkommensteuerrichtlinien 2000 insbesondere auf Grund der Änderungen durch das/die

- Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 (GemRefG 2023), BGBl. I Nr. 188/2023
- Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), BGBl. I Nr. 113/2024
- Änderung der Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung, BGBl. II Nr. 82/2024
- Verordnung über das technische Format für die Übermittlung von Rechtsgrundlagen gemäß § 4a EStG 1988, BGBl. II Nr. 104/2024

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der **geänderten Rechtslage** (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Abschnitt 5.5.4a, Rz 1305 ff	<p>Im Abschnitt 5.5.4a wird die durch das GemRefG 2023 geänderte Spendenbegünstigung erläutert:</p> <p>Rz 1305 – 1311a: Zunächst werden allgemeine Aussagen zur Spendenbegünstigung, zum Begriff der freigebigen Zuwendungen und zur Begrenzung des Spendenabzugs behandelt.</p> <p>In Rz 1312 – 1314a werden die begünstigten Zwecke und die begünstigten Empfänger erläutert.</p> <p>In Rz 1315 – 1322a werden die inhaltlichen Voraussetzungen für die Erteilung des Spendenbegünstigungsbescheids dargestellt.</p> <p>Rz 1323 – 1330 behandeln das Verfahren zur Erlangung der Spendenbegünstigung.</p> <p>In Rz 1331 – 1344 werden die ex lege begünstigten Organisationen aufgezählt.</p> <p>In Rz 1345 – 1347c werden weitere Regelungen erläutert, insb. die Bewertung von Sachzuwendungen und Spendenbestätigungen.</p> <p>Rz 1348 behandelt schließlich das Inkrafttreten.</p>

Abschnitte 5.5.4b und 5.5.4c, Rz 1350 ff	In den Abschnitten 5.5.4b und 5.5.4c werden die Änderungen in den §§ 4b und 4c EStG 1988 durch das GemRefG 2023 eingearbeitet.
--	--

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Abschnitt 5.5	Der Abschnitt wird neu gegliedert.

II. Änderung von Randzahlen

Rz 301a wird geändert (Klarstellung):

301a

§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gilt auch für entsprechende Zuwendungen der in § 4a Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 188/2023 (GemRefG 2023) genannten Institutionen (zB bestimmte Forschungsförderungsfonds).

Zuwendungen aus dem Sozialfonds der Literarischen Verwertungsgesellschaft sind keine öffentlichen Mittel (VwGH 17.09.1997, 95/13/0034). Es bestehen aber keine Bedenken, diese Zuwendungen iSd der Hilfsbedürftigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu beurteilen (siehe LStR 2002 Rz 30). Da die COVID-19-Krise als Katastrophenereignis angesehen werden kann, fallen Zuwendungen der sozialen und kulturellen Einrichtungen der Verwertungsgesellschaften (zB Austro Mechana), die aufgrund der COVID-19-Krise geleistet werden, unter die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988.

3.2.8 Freiwilligenpauschale

313k

Zum Freiwilligenpauschale gemäß § 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988 siehe VereinsR 2001 Rz 775a ff.

In Rz 1303 entfällt der Vermerk betreffend Rz 1304 bis 1329

1303

[...]

~~Randzahlen 1304 bis 1329: derzeit frei~~

Abschnitt 5.5.4a und die Rz 1349b werden neu nummeriert (Neugliederung)

5.5.4a Zuwendungen in Katastrophenfällen (4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988)

1304 (Rz 1349b aF)

~~Ab der Veranlagung 2002 sind e~~ Gemäß § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 sind Geld- und Sachzuwendungen im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden), wenn sie der Werbung dienen, ohne betragliche Begrenzung als Betriebsausgaben abzugsfähig. Siehe dazu Rz 4836 ff.

Der Abschnitt 5.5.4 mit den Rz 1330 bis 1349a wird als Abschnitt 5.5.4a mit den Rz 1305 bis 1348 neu geregelt (GemRefG 2023)

5.5.4a Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (Spenden) an begünstigte Spendenempfänger (§ 4a EStG 1988)

5.5.4a.1 Allgemeines zur Spendenbegünstigung

1305

Spenden sind freiwillige Zuwendungen und als solche gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 grundsätzlich nicht abzugsfähig (siehe Rz 1642). Als Ausnahme zu diesem Grundsatz regelt § 4a EStG 1988 die Spendenbegünstigung, wonach freigebige Zuwendungen unter gewissen Voraussetzungen geltend gemacht werden können.

5.5.4a.1.1 Systematikü

1306

§ 4a EStG 1988 regelt die Abzugsfähigkeit von freigebigen Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen als Betriebsausgaben, § 18 EStG 1988 erweitert dies durch Verweis auf Spenden aus dem Privatvermögen (Sonderausgaben).

§ 4a EStG 1988 unterscheidet bei den spendenbegünstigten Organisationen zwei Gruppen:

- auf Antrag durch Bescheid begünstigte Einrichtungen und
- nach § 4a Abs. 6 EStG 1988 begünstigte Einrichtungen (Rz 1331 ff).

Für die erste Gruppe regeln die Absätze 2 bis 5 die begünstigten Zwecke (Rz 1312), die begünstigungsfähigen Einrichtungen (Rz 1313 ff), die materiellen Voraussetzungen (Rz 1315 ff) und das Verfahren (Rz 1323 ff).

In Abs. 7 werden noch allgemeine Regelungen getroffen (Rz 1345 ff).

5.5.4a.1.2 Begriff der freigebigen Zuwendungen (Spenden)

5.5.4a.1.2.1 Allgemeines

1307 (Rz 1330 aF)

Als Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind nur freigebige Leistungen – "Spenden" – anzusehen, die zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des "Spenders" führen. Voraussetzung ist der Übergang des Eigentums; bloße Verwahrung genügt nicht (VwGH 9.10.1991, 90/13/0047). Keine freigebige Leistung liegt vor, wenn ein Pflichtbeitrag für mildtätige Zwecke zweckgebunden wird (zB Zweckbindung des Kirchenbeitrages für mildtätige Zwecke, siehe auch VwGH 29.4.2010, 2008/15/0001).

1307a (Rz 1330d aF)

Eine Zuwendung von Todes wegen (Vermächtnis, Erbschaft, Schenkung auf den Todesfall) ist ebenfalls eine Zuwendung im Sinne des § 4a EStG 1988. Diese Zuwendungen sind – unabhängig vom Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses – beim zuwendenden **Verstorbenen** im Rahmen der Veranlagung des letzten Lebensjahres zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, dass nur der positive Saldo der von Todes wegen übertragenen Aktiva und Passiva eine Zuwendung im Sinne des § 4a EStG 1988 darstellt.

1307b (Rz 1330c aF)

Wird eine Nutzungsmöglichkeit aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich eingeräumt (zB ein LKW ~~wird~~ aus dem Betriebsvermögen **wird** einer spendenbegünstigten Einrichtung unentgeltlich **zur Nutzung** überlassen) oder die Arbeitsleistung eines Dienstnehmers an eine spendenbegünstigte Einrichtung unentgeltlich überlassen, stellt der nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff nicht abzugsfähige Aufwand eine Betriebsausgabe im Rahmen des § 4a EStG 1988 dar. Der Ansatz eines fremdüblichen Nutzungsentgelts kommt für die Bemessung der Betriebsausgabe nicht in Betracht.

Da die eigene Arbeitskraft nicht aus dem Betrieb „entnommen“ werden kann, ist die kostenlose Arbeit eines Betriebsinhabers nicht unter den Begriff der Zuwendung iSd § 4a EStG 1988 zu subsumieren.

1307c (Rz 1330b aF, Klarstellung)

Nicht betrieblich veranlasste Geld- oder Sachzuwendungen einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten eines spendenbegünstigten Gesellschafters bzw. einer spendenbegünstigten Körperschaft, an der eine Beteiligung besteht, stellen eine abzugsfähige Spende im Sinne des § 4a EStG 1988 dar, wenn die formalen Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllt sind. Es muss sich daher um eine freigebige Zuwendung handeln. Von einer solchen ist **jedenfalls** dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Gesellschafters auf die Gesellschaft begründet (**vgl. KStR 2013 Rz 578, 921**).

5.5.4a.1.2.2 Nicht abzugsfähige Zahlungen**1308 (Rz 1330a aF)**

Aufwendungen und Ausgaben, die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen, sowie Mitgliedsbeiträge sind nicht begünstigt (siehe auch Rz **1308b**). Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB solche an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.

Im Bildungsbereich sind etwa Schulgelder, Kursgebühren und ähnliche Entgelte für die Erbringung von Bildungsleistungen nicht als Spende abzugsfähig. Unechte Spenden oder

verdeckte Schulgelder sind nicht abzugsfähig. Dies gilt auch für gesonderte Kostenersätze für im Rahmen von Bildungsleistungen anfallende Aufwendungen wie zB Kopiergelder oder Unkostenbeiträge.

Zuwendungen, denen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang eine Gegenleistung gegenübersteht, sind nach § 4a Abs. 7 Z 4 EStG 1988 nur insoweit abzugsfähig, als der gemeine Wert der Zuwendung mindestens das Doppelte des Wertes der Gegenleistung beträgt. Der dem gemeinen Wert der Gegenleistung entsprechende Teil der Zuwendung ist nicht abzugsfähig. Umgekehrt darf also der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen.

Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen. Ob der Wert der Gegenleistung völlig unerheblich ist, ist nicht von der Wertrelation zur getätigten Spende, sondern vom Wert der Gegenleistung für sich abhängig. Von völlig unerheblichem Wert ist die Gegenleistung nur dann, wenn dieser zu vernachlässigen ist (zB einem Spendenerlagschein beiliegende Weihnachts- oder Glückwunschkarten, Aufkleber oder ein Kalender im Wert weniger Euro).

1308a (Rz 1330a aF)

Dagegen ist im Hinblick auf die Unerheblichkeit der Gegenleistung bei Losverkäufen zu unterscheiden: Erfolgt der Verkauf von Losen im Rahmen einer Veranstaltung (zB bei einer Tombola), liegt auf Grund der hohen Gewinnchancen keine Spende vor, es sei denn, dass den ausgespielten Gewinnen lediglich symbolischer Charakter zukommt. Erfolgt der Verkauf von Losen hingegen im Rahmen einer an eine große Öffentlichkeit gerichteten Aktion (zB durch postalische Versendung, sonstige Nummernlotterien nach § 32 Glücksspielgesetz), kommt der Gewinnchance auf Grund der in diesem Fall großen Anzahl der aufgelegten Lose im Vergleich zum freigebigen Aspekt, ein Los zu erwerben, nur untergeordnete Bedeutung zu, sodass insgesamt eine Spende vorliegt.

1308b (Rz 1330e aF)

Mitgliedsbeiträge sind nach § 4a Abs. 7 Z 2 EStG 1988 in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge nicht abzugsfähig.

Nicht als Zuwendungen abzugsfähig sind die Mitgliedsbeiträge jener Mitglieder, die am Vereinsleben als vollberechtigte Mitglieder teilnehmen können und die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft geleistet werden (echte Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitglieds). Auch Beiträge, die zur Erlangung einer von der Organisation konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden (unechte Mitgliedsbeiträge), sind nicht abzugsfähig. Echte Mitgliedsbeiträge dienen vor allem der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft. Anzeichen für das Vorliegen von

Mitgliedsbeiträgen eines ordentlichen Mitglieds ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft (vgl. VereinsR 2001 Rz 339 und KStR 2013 Rz 514 ff).

Beträge, die über diesen Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitglieds hinaus vom Mitglied freiwillig oder auf Grund einer gegenüber der Körperschaft eingegangenen Einzelverpflichtung zur Förderung des Vereinszweckes geleistet werden, sind nicht als Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitglieds anzusehen und daher als Spenden abzugsfähig (siehe auch UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09).

Dies gilt auch für Zahlungen auf Grund einer Fördermitgliedschaft ohne Mitgliedschaftsrechte.

1308c

Bezieht ein Steuerpflichtiger steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c (VereinsR 2001 Rz 774a) oder ein steuerfreies Freiwilligenpauschale gemäß § 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988 (VereinsR 2001 Rz 775 ff), sind freigebige Zuwendungen an diese Organisation grundsätzlich möglich. Keine Abzugsfähigkeit der Spenden besteht insoweit, als die Spenden im Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen (§ 4a Abs. 7 Z 2 EStG 1988). Ein Indiz für einen solchen Zusammenhang können insb. annähernd gleich hohe Spenden und steuerfreie Zahlungen sein. Derartige Zuwendungen dürfen daher nicht in einer Sonderausgaben-Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 enthalten sein.

1308d

Zuwendungen an Rechtsträger gemäß § 1 Abs. 1 Publizistikförderungsgesetz 1984 (PubFG), BGBl. Nr. 369/1984, sind nach § 4a Abs. 7 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Auf Grund dieser Regelung sind Zuwendungen an politischen Parteien nahestehende Parteiakademien nicht abzugsfähig.

5.5.4a.1.2.3 Geld- und Sachspenden

1309 (Rz 1330 aF, AbgÄG 2024, Klarstellung)

Geld- oder Sachspenden sind im Rahmen des Höchstbetrages nach § 4a Abs. 1 EStG 1988 (siehe dazu Rz **1311 f**) als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Bei Spenden aus dem Privatvermögen **ist zu unterscheiden: Freigebige Geldzuwendungen sind bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen als Sonderausgaben abzugsfähig. Darüber hinaus sind gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auch Sachspenden an bestimmte Einrichtungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Es handelt sich dabei um begünstigte Körperschaften gemäß § 4a Abs. 6 Z 1 bis 3, 5 und 6 EStG 1988 sowie**

Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie den in § 4a Abs. 6 Z 5 und 6 EStG 1988 genannten vergleichbar sind und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dienen.

Die Zuwendung eines Sparbuchs kann als Geldspende angesehen werden. Die Zuwendung von Gutscheinen stellt hingegen idR keine Geldspende dar. Allerdings kann die Spende eines Gutscheins als Geldspende angesehen werden, wenn der Gutschein nur auf Geld lautet, keinen weiteren Konnex zu anderen Wirtschaftsgütern aufweist und zudem in Geld abgelöst werden kann. Kryptowährungen sind nicht als Geld anzusehen (vgl. § 27b Abs. 4 EStG 1988, Rz 6178a). Die Spende von Kryptowährungen stellt somit eine Sachspende dar (zur Ermittlung des gemeinen Werts siehe Rz 6178o).

Als (Geld-)Spende kann auch der Verzicht auf eine (werthaltige) (Geld-)Forderung gegenüber einer spendenbegünstigten Einrichtung angesehen werden.

1309a (Rz 1330a aF)

Bei einer Versteigerung/Veräußerung gespendeter Gegenstände ist hinsichtlich der Spendenabzugsfähigkeit zu unterscheiden:

1. Die Person, die den zu versteigernden/zur Veräußernden Gegenstand zur Verfügung stellt, leistet eine Sachspende.
2. Die Person, die diese Sachspende gegen Zahlung eines Geldbetrages erwirbt, der idR den gemeinen Wert der Sachspende erheblich übersteigt, leistet eine Geldspende.

Der begünstigten Körperschaft ist letztlich eine Spende in Höhe des vom Erwerber des versteigerten Gegenstandes entrichteten Geldbetrages zugekommen. Die Höhe dieses Geldbetrages bestimmt die abzugsfähige Spende, die auf die beiden Spender aufzuteilen ist. Die Aufteilung richtet sich dabei nach dem Wertverhältnis der Leistungen, die die beiden Spender erbringen. Der Sachspender kann den gemeinen Wert der versteigerten/veräußerten Sache als Spende absetzen, vorausgesetzt dieser Gegenstand stammt aus dem Betriebsvermögen. Der Erwerber kann den Betrag als Geldspende geltend machen, der den gemeinen Wert der Sachspende übersteigt.

Erfolgt die Sachspende aus dem Privatvermögen, kann der Spender keine Sonderausgabe geltend machen. Dies ändert nichts an dem Umstand, dass der Erwerber des Gegenstandes nur die Differenz zwischen dem von ihm aufgewendeten Betrag und dem gemeinen Wert der Sachspende als Sonderausgabe absetzen kann.

Kann der gemeine Wert der Sachspende nicht ohne großen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, die insgesamt von der Organisation erzielte Spende im Verhältnis 50:50 auf die beiden Spender aufzuteilen.

5.5.4a.1.2.4 Zurechnung von Spenden

1310 (Rz 1340 aF)

Lässt der Spender eine Zuwendung dem begünstigten Spendenempfänger nicht unmittelbar, sondern im Wege eines Treuhänders zukommen, ist für die Abzugsfähigkeit der Zuwendung (Spende) zu beachten:

- Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spender und dem Treuhänder, ist die Zuwendung gemäß § 24 Abs. 1 lit. b BAO dem Spender als Treugeber so lange zuzurechnen, als nicht die Zuwendung an den Spendenempfänger weitergegeben wird. Die Zuwendung ist für den Spender daher erst mit der Weitergabe durch den Treuhänder als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig, und zwar nur in der Höhe, in der die Zuwendung weitergegeben wurde. Wird die Zuwendung vom Treuhänder bis zur Übergabe an den Spendenempfänger verzinslich angelegt, erhöht sich der abzugsfähige Betrag nur insoweit, als die Zinsen an den Spendenempfänger weitergegeben werden. Unkosten, die der Treuhänder dem Spender anlastet, sind nicht abzugsfähig.
- Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder und tritt der Treuhänder als treuhändig Empfangsberechtigter des Spendenempfängers auf, ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe **beim Spender** abzugsfähig. Es muss dabei sicher gestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zur Gänze an die begünstigte Körperschaft weitergeleitet werden. Die begünstigte Körperschaft ist zur Datenübermittlung nach Maßgabe des § 18 Abs. 8 EStG 1988 verpflichtet (Spende als Sonderausgabe) bzw. hat dem Spender auf dessen Verlangen gemäß § 4a Abs. 7 Z 7 EStG 1988 eine Spendenbestätigung auszustellen (Spende als Betriebsausgabe, siehe dazu Rz **1347a**).
- Sollte im Zeitpunkt der Übernahme der Zuwendung der Spendenempfänger zwar schon rechtlich existent, jedoch das Treuhandverhältnis noch nicht begründet worden sein, kann der Treuhänder als Geschäftsführer ohne Auftrag (§§ 1035, 1037 und 1039 ABGB) angesehen werden, wenn die treuhändige Übernahme der Zuwendung von dem Spendenempfänger nachträglich genehmigt wird; diesfalls ist die Zuwendung ebenso bereits im Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit **beim Spender** als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig.

- Besteht ein Treuhandverhältnis sowohl zwischen dem Spender und dem Treuhänder einerseits als auch zwischen dem Spendenempfänger und demselben Treuhänder andererseits, sind die Ausführungen zum Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder zu beachten.

1310a (Rz 1331c aF)

Eine genaue Zuordnung der Spende zum Spendenempfänger ist erforderlich. Dies ist bei einem gemeinsamen Konto nicht möglich. Ein gemeinsames Konto mehrerer (begünstigter und nicht begünstigter) Spendenempfänger verhindert daher grundsätzlich die Abzugsfähigkeit von Spenden für alle Spendenempfänger, denen dieses gemeinsame Konto zuzuordnen ist.

Bei Spontanaktionen (mehrere Hilfsorganisationen koordinieren gemeinsam ihre Hilfsmaßnahmen in Katastrophenfällen oder anderen akut auftretenden Ereignissen, die spontane Hilfsmaßnahmen erfordern) werden die Spenden und Hilfsmaßnahmen jedoch oft über ein gemeinsames Konto aller beteiligten Organisationen abgewickelt. Es bestehen in solchen Fällen keine Bedenken, die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Spenden anzuerkennen, wenn diese gemeinsame Aktion und somit auch das gemeinsame Konto auf Dauer oder zumindest für die Dauer der Aktion eingerichtet ist und alle beteiligten Organisationen begünstigte Spendenempfänger sind. Eine der beteiligten Organisationen hat in einem derartigen Fall hinsichtlich der Kontoführung als Treuhänder für die anderen Organisationen aufzutreten. Von dieser Organisation sind auch die Spendenbestätigungen auszustellen.

Ein Sammelkonto mehrerer begünstigter Spendenorganisationen ist auch dann nicht schädlich, wenn die Spende einer der beteiligten Spendenorganisationen direkt zugeordnet werden kann (zB durch Angabe des Verwendungszwecks, des Empfängernamens usw.). Dem Spender ist durch die begünstigte spendensammelnde Organisation eine Bestätigung auszustellen, die die inhaltlichen Erfordernisse des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 erfüllen muss (siehe auch Rz **1347a**).

5.5.4a.1.3 Begrenzung des Spendenabzugs

1311 (Rz 1348 aF, Rz 1349 aF, AbgÄG 2024)

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an in § 4a EStG 1988 genannte begünstigte Spendenempfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes desselben Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen. Dabei ist eine Zuwendung aus dem Betriebsvermögen noch anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Mitteln angeschafft und

unmittelbar danach übereignet wird (VwGH 22.3.1993, 91/13/0060). Es ist auf den jeweiligen Betrieb abzustellen, aus dessen Betriebsvermögen die Zuwendung erfolgt.

Gewinn ist der steuerpflichtige Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages und vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988; dies gilt sinngemäß auch für die Verlustbegrenzungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988.

Bei einem Verlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen (es könnte aber ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 vorliegen). Bei Vorliegen eines Verlustes können aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen iSd § 4a EStG 1988 allerdings bis zu 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden.

Übersteigen die Zuwendungen 10% des maßgeblichen Gewinnes, kann der Überhang gegebenenfalls im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden. Allerdings können diese Zuwendungen – wie auch solche aus dem Privatvermögen – als Sonderausgabe nur insoweit berücksichtigt werden, als sie 10% des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte des Kalenderjahres nicht übersteigen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des betreffenden Jahres negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

Als Sonderausgaben sind Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig. Die als Sonderausgaben abzugsfähigen Spenden sind – unter Einbeziehung der als Betriebsausgaben berücksichtigten Spenden – mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte **vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 8 und Z 9 EStG 1988** begrenzt.

Bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte ist § 41 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 anzuwenden. Daher bleiben Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 EStG 1988 steuerfrei bleiben oder mit den festen Sätzen des § 67, des § 67a oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern waren, außer Ansatz.

Für die Berechnung des Spendenhöchstbetrages sind Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nur zu berücksichtigen, wenn auf sie nicht der besondere Steuersatz nach § 27a EStG 1988 bzw. § 30a EStG 1988 angewendet wird (§ 27a Abs. 1 bzw. § 30a Abs. 1 EStG 1988).

Der Gesamtbetrag der Einkünfte umfasst auch steuerfreie Bezüge und sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sowie Einkünfte, an denen nach einem DBA Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zusteht (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051). Allerdings sind für die

Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte in diesem Zusammenhang Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c bzw. § 18 Abs. 1 Z 8 und 9 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen.

Beispiele:

1. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages **und vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß §§ 4a bis 4c EStG 1988** beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 (gerundet) für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 875 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 135 [100*0,135]). Daneben werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 1375. Daher können zusätzlich Zuwendungen in Höhe von 2,75 als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden (insgesamt 13,75).

2. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages **und vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß §§ 4a bis 4c EStG 1988** beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 (gerundet) für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 875 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 135 [100*0,135]). Daneben wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erzielt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 375. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 knüpft an den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher für das Ausmaß der als Betriebsausgabe berücksichtigungsfähigen Spende unbeachtlich. Somit können Zuwendungen in Höhe von 11 als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein zusätzlicher Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt hingegen nicht in Betracht.

1311a (Rz 1349a aF)

Erfolgt eine Spende aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, gilt Folgendes:

1. Spenden aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sind den Beteiligten nach ihrer Vermögensbeteiligung anteilig zuzurechnen. Für die Begrenzung mit 10% des Gewinnes ist auf den Anteil am steuerlichen Ergebnis der Mitunternehmerschaft abzustellen, der auf den jeweiligen Mitunternehmer vor Berücksichtigung einer Spende entfällt. Entfällt danach auf einen Mitunternehmer ein Gewinn, kommt hinsichtlich dieses Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende in Betracht. Entfällt auf einen Mitunternehmer ein Verlust, kommt hinsichtlich dieses Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende nicht in Betracht.

Beispiel:

An der AB-OG sind A und B zu je 50% beteiligt. Aus dem Betriebsvermögen der OG werden 12 gespendet. Der Gewinn der OG beträgt (vor Berücksichtigung der Spende) 100, bei B liegen Sonderbetriebsausgaben von 60 vor.

Die Höhe der Einkünfte beträgt daher bei A +50, bei B – 10 (50 – 60 Sonderbetriebsausgaben).

Da bei A ein Gewinn vorliegt, kann die auf ihn anteilig entfallende Spende (6) in Höhe von 5, das sind 10% seines Gewinnanteiles, berücksichtigt werden. Der Gewinnanteil des A beträgt daher 45.

Bei B liegt ein Verlust vor, ein Abzug der auf ihn anteilig entfallenden Spende kommt nicht in Betracht.

Der Gewinn der Mitunternehmerschaft beträgt somit 35 und entfällt in Höhe von + 45 auf A und – 10 auf B.

2. Wird der Anteil an der Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehalten, ist zunächst im Rahmen der Feststellung gemäß § 188 BAO für jeden Beteiligten eine anteilige Spende zu berücksichtigen, wenn die Voraussetzungen dafür gemäß Punkt 1 in Betracht kommen. Da das Ergebnis der Mitunternehmerschaft (als Zwischenergebnis) in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, kann eine dem Beteiligten anteilig zuzurechnende Spende aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft insoweit im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes des Einzelunternehmens (mit)berücksichtigt werden, als sie nicht schon den Gewinnanteil vermindert hat und in der Begrenzung mit 10% des gesamten Gewinnes des Einzelunternehmens gedeckt ist. Es kann sich aber auch ergeben, dass bei der Mitunternehmerschaft eine Spende berücksichtigt worden ist, die zwar unter Zugrundelegung des anteiligen Gewinnes im Feststellungsverfahren richtig ermittelt wurde, sich aber bei Berücksichtigung des gesamten Ergebnisses des Einzelunternehmens als zu hoch erweist. In derartigen Fällen kann die Ermittlung des insgesamt richtigen Ausmaßes der berücksichtigungsfähigen Spenden erst im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen erfolgen. Allfällige Korrekturen berücksichtigungsfähiger Spenden der Höhe nach sind daher im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens durchzuführen. Dem steht die Bindungswirkung des § 192 BAO nicht entgegen.

Fortsetzung des Beispiels:

A und B halten ihre Beteiligung jeweils im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens. A erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Gewinnanteiles aus der OG iHv 45; dabei wurden [anteilige] Spenden von 5 berücksichtigt)

a) einen Gewinn von 30,

b) einen Verlust von 10.

Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch A.

B erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Verlustanteiles aus der OG iHv 10)

a) einen Gewinn von 20,

b) einen Verlust von 35.

Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch B.

Da in beiden Fällen das Ergebnis aus der Mitunternehmerschaft in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, ist auf Ebene des Einzelunternehmens (gesamthaft) zu prüfen, in welchem Umfang sich die dem Einzelunternehmer insgesamt zuzurechnenden Spenden (anteilig zuzurechnende Spenden aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft sowie allfällige Spenden aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens selbst) im Rahmen der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens auswirken.

Das bedeutet für A:

- Fall a: A sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt vor Berücksichtigung der Spende 50. Zuzüglich des eigenen Gewinnanteiles iHv 30 ergibt das einen Gesamtgewinn (vor Berücksichtigung von Spenden) von 80. Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 8 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Zusätzlich zu der schon im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft berücksichtigten (anteiligen) Spenden von 5 kann die noch nicht berücksichtigte restliche Spende von 1 berücksichtigt werden.*
- Fall b: Unter Berücksichtigung des Gewinnes aus der Mitunternehmerschaft (vor Berücksichtigung der Spende) in Höhe von 50 beträgt der Gesamtgewinn des A 40 (50 abzüglich 10). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 4 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft bereits (anteilige) Spenden von 5 berücksichtigt worden sind, muss das Spendenausmaß korrigiert werden. Es ist daher im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen eine Hinzurechnung von 1 vorzunehmen. Der Gewinn aus dem Einzelunternehmen beträgt somit insgesamt 36 (+45 – 10 + 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht berücksichtigte Spende von 2 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz **1311**).*

Das bedeutet für B:

- Fall a: B sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Verlustanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt 10, Spenden wurden nicht berücksichtigt. Zuzüglich des „eigenen“ Gewinnes iHv 20 ergibt das einen Gesamtgewinn des Einzelunternehmens von 10 (vor Berücksichtigung von Spenden). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 1 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft keine Spenden berücksichtigt worden sind, kann die dem B zuzurechnende Spende aus der Mitunternehmerschaft in Höhe von 1 berücksichtigt werden. Der Gewinn des Einzelunternehmens beträgt daher 19 (-10 + 20 – 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht als Betriebsausgabe berücksichtigte Spende von 5 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz **1311**).*
- Fall b: Da ein Gesamtverlust vorliegt, kommt die Berücksichtigung einer Spende als Betriebsausgabe nicht in Betracht. Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigende (auf B entfallende anteilige) Spende aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz **1311**).*

5.5.4a.2 Begünstigte Zwecke

1312

Spendenbegünstigte Zwecke sind seit 2024 alle Zwecke, die als gemeinnützig oder mildtätig iSd §§ 35 oder 37 BAO anzusehen sind.

Diese Erweiterung führt aber nicht dazu, dass jede auf Grund der Verfolgung von gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft automatisch auch spendenbegünstigt ist. Für die Erlangung der Spendenbegünstigung gelten zum Schutze des Vertrauens der Spenderinnen und Spender vielmehr weiterhin zusätzliche Voraussetzungen. Dies macht weiterhin ein gesondertes Anerkennungsverfahren erforderlich (siehe dazu Rz 1323 ff). Begünstigte Zwecke sind nach § 4a Abs. 2 EStG 1988:

1. Gemeinnützige Zwecke gemäß § 35 BAO (vgl. die demonstrative Aufzählung in § 35 Abs. 2 BAO und VereinsR 2001 Rz 13 ff, 40 ff; vgl. außerdem § 4a Abs. 2 EStG 1988 idF vor GemRefG 2023).
2. Mildtätige Zwecke gemäß § 37 BAO (vgl. VereinsR 2001 Rz 28 f, 82 ff).
3. Die Durchführung
 - von wissenschaftlichen Forschungsaufgaben,
 - der Entwicklung und Erschließung der Künste oder
 - von der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem Universitätsgesetz 2002 (UG), BGBl. I Nr. 120/2002, entsprechen,sowie damit verbundene wissenschaftliche und künstlerische Publikationen und Dokumentationen durch die in § 4a Abs. 3 Z 3 und 4 EStG 1988 genannten Einrichtungen, soweit nicht Z 1 greift.

1312a

Die Neuregelung des sachlichen und persönlichen Anwendungsbereiches der Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG 1988 führt dazu, dass der bisherige stark differenzierte Katalog an begünstigten Zwecken zu einem wesentlichen Teil entfallen ist. Neben dem dadurch entstehenden Grundtatbestand für die Spendenbegünstigung erübrigen sich somit die früheren Regelungen etwa hinsichtlich des Umwelt-, Natur- und Artenschutzes, der Entwicklungs- oder Katastrophenhilfe sowie der Förderung von Kunst und Kultur.

5.5.4a.3 Begünstigte Empfänger

5.5.4a.3.1 Allgemeines

1313 (Rz 1331 aF)

Abzugsfähig sind nur Spenden, die an eine Einrichtung geleistet werden, die entweder im Gesetz selbst (§ 4a Abs. 6 EStG 1988, siehe Rz **1331 ff**) definiert ist oder zum Zeitpunkt der Spende in der nach § 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988 vorgesehenen Liste der begünstigten Spendenempfänger angeführt ist.

Ist die Einrichtung weder

- ausdrücklich im Gesetz genannt, noch
- in der Liste gemäß § 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988 enthalten,

sind Spenden nicht abzugsfähig.

1313a

Als begünstigte Einrichtungen für die Erfüllung der in § 4a Abs. 2 EStG 1988 genannten Zwecke kommen nach § 4a Abs. 3 EStG 1988 in Betracht:

1. **Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 und 2 KStG 1988 (vgl. KStR 2013 Rz 7 ff, 64 ff);**
2. **Körperschaften des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (vgl. KStR 2013 Rz 35 ff);**
3. **mit Forschungs- oder Lehraufgaben gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 im Wesentlichen befasste juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften sowie juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 6 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988 zumindest mehrheitlich beteiligt sind (vgl. Rz 1314);**
4. **vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.**

1313b (Rz 1331a aF)

Als begünstigte Spendenempfänger-Körperschaften nach § 4a Abs. 3 EStG 1988 kommen neben juristischen Personen des privaten Rechts (zB Vereine oder GmbHs) auch Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB kirchliche Organisationen mit ausschließlich mildtätigem Zweck) oder Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts in Frage, wenn sie die in den §§ 34 ff BAO vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen. Ebenso begünstigungsfähig sind Organisationen aus EU-Mitgliedstaaten oder **Staaten, mit denen eine umfassende Amtshilfe besteht**, wenn sie in die Spendenliste eingetragen sind. Die

Voraussetzungen zur Eintragung solcher ausländischen Organisationen entsprechen jenen für inländische Körperschaften.

5.5.4a.3.2 Sonderregelungen

1314

Um keine Verschlechterung gegenüber der Rechtslage vor dem GemRefG 2023 (§ 4a Abs. 2 Z 1 iVm Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988) zu bewirken, gibt es eine Sonderregelung im Bereich Forschung und Erwachsenenbildung.

Als begünstigter Zweck gilt auch die Durchführung von wissenschaftlichen Forschungsaufgaben, der Entwicklung und Erschließung der Künste oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem Universitätsgesetz 2002 entsprechen, sowie damit verbundene wissenschaftliche und künstlerische Publikationen und Dokumentationen durch die in § 4a Abs. 3 Z 3 und 4 EStG 1988 genannten Einrichtungen, soweit nicht § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 greift.

§ 4a Abs. 3 Z 3 EStG 1988 regelt korrespondierend zum begünstigten Zweck in § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 die begünstigten Empfänger, nämlich mit Forschungs- oder Lehraufgaben gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 im Wesentlichen befasste juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften sowie juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 6 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988 zumindest mehrheitlich beteiligt sind (vgl. Rz 1313a).

Für diese soll wie bisher nicht das Gemeinnützigkeitsregime in § 4a Abs. 4 Z 1 EStG 1988, sondern eine inhaltlich der Gemeinnützigkeit angepasste, aber formal nicht auf das Vorliegen der Gemeinnützigkeit abstellende Regelung in § 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 gelten (siehe Rz 1318).

1314a

Durch das GemRefG 2023 entfielen die Regelungen über Spendensammeleinrichtungen und bestehende Spendensammeleinrichtungen (davor: § 4a Abs. 5 Z 4 iVm Abs. 8 Z 3 EStG 1988) wurden in Mittelbeschaffungskörperschaften (davor: § 4a Abs. 5 Z 5 iVm Abs. 8 Z 4 EStG 1988) überführt.

Eine Übergangsfrist gilt für jene Spendensammeleinrichtungen, denen die Spendenbegünstigung bereits vor Inkrafttreten des GemRefG 2023 erteilt wurde. Sofern diese Einrichtungen ihre Rechtsgrundlage nicht bereits an die Anforderungen der §§ 34 ff BAO unter Berücksichtigung des § 40a Z 1 BAO angepasst haben, haben sie die

Möglichkeit, die Aufrechterhaltung der Begünstigung im Kalenderjahr 2024 noch unter den bisherigen Bedingungen zu erlangen. Für diese Einrichtungen gelten die neuen Voraussetzungen daher erst für die neuerliche Verlängerung der Begünstigung im Jahr 2025.

Nachdem die Mittelbeschaffungskörperschaft nunmehr als einzige (teilweise) nicht operative Spendeneinrichtung verbleibt, ist auch eine gesonderte Regelung nicht erforderlich. Der Verweis auf § 40a Z 1 BAO soll unmittelbar in den geänderten § 4a Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 überführt werden.

5.5.4a.4 Materielle Voraussetzungen

5.5.4a.4.1 Voraussetzungen nach § 4a Abs. 4 Z 1 EStG 1988

5.5.4a.4.1.1 Abgabenrechtliche Begünstigungen

1315 (Rz 1338e aF)

Für die begünstigten Spendenempfänger im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1, 2 und 4 sieht § 4a Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988 vor, dass die Empfängerkörperschaft alle in den §§ 34 ff BAO festgelegten grundlegenden Voraussetzungen für die Erlangung von Abgabenbegünstigungen erfüllen muss, um als begünstigter Spendenempfänger in Betracht zu kommen. Die VereinsR 2001, insbesondere die Rz 6 bis Rz 9 und Rz 105 bis Rz 135, sind zu beachten.

1315a (Rz 1338f aF)

Zur Erlangung der Spendenbegünstigung ist es erforderlich, dass die Rechtsgrundlage der antragstellenden Organisation den allgemeinen Anforderungen der §§ 34 ff BAO entspricht. Zusätzlich muss sie aber hinsichtlich Art und Umfang der begünstigten Tätigkeit an die Vorgaben des § 4a EStG 1988 angepasst sein. Dies betrifft vor allem die Konzentration auf im Wesentlichen spendenbegünstigte Zwecke (siehe Rz ~~1338g~~ **1316a**), sowie die Vermögensbindung für diese in der Rechtsgrundlage genannten spendenbegünstigten Zwecke.

Als Rechtsgrundlage kommen zB in Betracht:

- Vereinssatzungen oder Statuten,
- Gesellschaftsverträge von Kapitalgesellschaften,
- das nach kanonischem Recht ergangene Einsetzungsdekret,
- Rechtsgrundlagen, die auf einem Gesetz basieren,
- Beschlüsse der Leitungsgremien von Körperschaften öffentlichen Rechts.

Eine mangelhafte Rechtsgrundlage schließt die Aufnahme in die Liste aus. Die Aufnahme in die Liste kann erst nach der tatsächlichen Behebung der Mängel erfolgen. Als behoben ist ein Mangel dann anzusehen, wenn das zur Gestaltung der Rechtsgrundlage berufene Gremium die entsprechenden Änderungen beschlossen hat und gegebenenfalls eine entsprechende Meldung bei der zuständigen Stelle (zB Vereinsbehörde) erfolgt ist.

5.5.4a.4.1.2 Inhaltliche Voraussetzungen

1316 (Rz 1338h aF, GemRefG 2023)

Um einen effizienten Mitteleinsatz zu garantieren, wird eine Kontinuität der begünstigten Betätigung über mindestens ein zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr vorausgesetzt, wobei auch Zeiten einer allfälligen Vorgängerorganisation in diese Bestandsdauer einzubeziehen sind.

Unter Vorgängerorganisationen sind Körperschaften zu verstehen, die ihren Tätigkeitsbereich im Sinne der Spendenbegünstigungsregel ganz oder teilweise auf eine andere auch neu entstandene Rechtsperson übertragen oder übertragen haben. Als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a EStG 1988 gelten aber auch unselbständige Einheiten wie Teilorganisationen, als eigene Abteilungen geführte Aktivitäten oder als eigene Verwaltungseinheiten geführte Tätigkeitsfelder.

Die Anerkennung als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 setzt voraus, dass die bisherige Tätigkeit der Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken im Sinne des § 4a Abs. 2 EStG 1988 entsprochen hat und dass ihre Tätigkeit in einem eigenen Rechnungskreis erfasst wurde.

Auch ein (Geschäfts)Betrieb, der im Zuge einer Umgründung von einer anderen Körperschaft übernommen wird, kann grundsätzlich als Vorgängerorganisation bezüglich der Erteilung der Spendenbegünstigung an die aufnehmende Körperschaft gewertet werden. Allerdings muss die aufnehmende Körperschaft ab dem Tag der Übernahme der begünstigten Tätigkeit durch die Vorgängerorganisation (bei Umgründungen daher ab Beginn des dem Umgründungstichtag folgenden Tages) selbst die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllen. Ist dies auf Grund der tatsächlichen Geschäftsführung bzw. wegen Nichterfüllung des Wesentlichkeitskriteriums (siehe Rz ~~1338g~~ **1316a**) nicht der Fall, geht der Status als Vorgängerorganisation verloren. Im Ergebnis ist somit ein nahtloser Übergang der Erfüllung der Begünstigungsvoraussetzungen von der Vorgängerorganisation auf die aufnehmende Körperschaft erforderlich. Erfüllt somit die aufnehmende Körperschaft die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 nach Aufnahme der Vorgängerorganisation nicht, sind die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 nicht erfüllt.

1316a (Rz 1338g aF)

Die in § 4a Abs. 2 Z 1, Z 3 und 5 EStG 1988 verankerten begünstigten Zwecke müssen den Hauptzweck der begünstigten Rechtsträger darstellen. Eine wesentliche Verfolgung der begünstigten Zwecke liegt vor, wenn zumindest 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) für diese Zwecke eingesetzt werden (siehe UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09). Als Tätigkeiten zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes können nur solche betrachtet werden, die dessen Erfüllung unmittelbar dienen. Dazu gehört auch die Ausbildung von eigenem Personal für den Einsatz im wesentlichen Tätigkeitsbereich (zB für Behindertenpflege oder Katastropheneinsätze usw.). Daneben kann auch das Personal anderer vergleichbarer Organisationen in die Ausbildung einbezogen werden. Eine Tätigkeit zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes ist auch die Durchführung von Informationskampagnen mit dem Ziel, das Bewusstsein der Allgemeinheit für den nachhaltigen Ressourceneinsatz zu stärken. Tätigkeiten, die nicht unmittelbar auf die Verwirklichung begünstigter Zwecke gerichtet sind (zB Erste-Hilfe-Kurse für Führerscheinwerber), stellen keine Erfüllung des Hauptzweckes dar und zählen daher zu den Nebentätigkeiten. Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen. Gleiches gilt für eine gemäß § 40b BAO unschädliche Tätigkeit.

Beispiel 1:

Ein Kulturverein betreibt selbst eine Theaterbühne, unterstützt aber auch andere Kulturvereine, indem er diesen gegen Selbstkosten sein Theater samt Ausstattungsgegenständen und Personal zu Probe- und Aufführungszwecken überlässt. Zudem wendet er finanzielle Mittel an andere Kulturvereine zu.

Auf die unmittelbare künstlerische Tätigkeit dieses Vereines entfallen weniger als 75% der Gesamttätigkeit des Vereines; der Verein dient somit nicht im Wesentlichen seinem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des § 40a BAO, sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren Zweckverfolgung mitzubehrsichtigen, sodass eine wesentliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

Beispiel 2:

Eine spendenbegünstigte Forschungseinrichtung vergibt Stipendien und Preise iSd § 40b BAO im Ausmaß von 20% der Mittel, die ihr für ihre Gesamttätigkeit zur Verfügung stehen. Auch wenn dies insoweit unschädlich ist, dient die Forschungseinrichtung somit nicht ausschließlich ihrem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des § 40b BAO, sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren Zweckverfolgung mitzubehrsichtigen, sodass eine ausschließliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

Neben der unmittelbaren Zweckverfolgung sind dem begünstigten Rechtsträger – abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten – **die Führung von wirtschaftlichen**

Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 BAO (entbehrlicher Hilfsbetrieb), § 45 Abs. 2 BAO (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) oder Vermögensverwaltung oder eine begünstigungsschädliche Tätigkeit, für die eine Ausnahmegenehmigung besteht, erlaubt. ~~nur Nebentätigkeiten erlaubt, die den Begünstigungsvorschriften der §§ 34 ff BAO entsprechen. Alle vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Nebentätigkeiten dürfen in Summe die Grenze von 25% der Gesamtressourcen nicht übersteigen.~~ Als solche Nebentätigkeiten sind neben der reinen Vermögensverwaltung auch betriebliche Tätigkeiten, die keine Zweckverwirklichungsbetriebe (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO darstellen, zulässig (siehe Rz ~~1338j~~ **1317**).

1316b (Rz 1338a aF)

Die spendenbegünstigten Zwecke sind von der Einrichtung unmittelbar zu verfolgen. Der Begriff der Unmittelbarkeit des § 4a Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 entspricht dem der BAO. Die unmittelbare Zweckverwirklichung kann auch durch Erfüllungsgehilfen gemäß § 40 Abs. 1 BAO durchgeführt werden (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120).

§ 40a BAO begründet keine Unmittelbarkeitsfiktion (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120a). Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen (siehe dazu Rz ~~1338g~~ **1316a**).

1316c (Rz 1338k aF)

Aus den Begünstigungsvoraussetzungen der BAO ergibt sich, dass die satzungsgemäße Tätigkeit grundsätzlich vom begünstigten Rechtsträger selbst – also unmittelbar – durchgeführt werden muss. Da es sich bei den genannten Rechtsträgern ausschließlich um juristische Personen handelt, sind sie zur Zweckerfüllung **auf Funktionäre, Mitglieder oder Dienstnehmer** auf so genannte Erfüllungsgehilfen angewiesen. ~~Dies sind im Normalfall meist Funktionäre, Mitglieder oder Bedienstete des Rechtsträgers.~~ Es ist aber auch ein fremder (auch entgeltlich tätiger) Dritter als Erfüllungsgehilfe zu betrachten und dessen Tätigkeit unmittelbar dem begünstigten Rechtsträger zuzurechnen, wenn das Verhältnis zwischen begünstigtem Rechtsträger und Erfüllungsgehilfen auf einer Rechtsgrundlage beruht, die dem begünstigten Rechtsträger bestimmenden Einfluss auf die Gestaltung der Ausführung ermöglicht (zB bedient sich das ÖRK zur Ausführung einer internationalen Hilfsaktion des internationalen Roten Kreuzes Genf). Dieser Einfluss kann durch eine zivilrechtliche Vertragsgestaltung hergestellt werden oder auch durch eine auf gesellschaftsrechtlicher Basis bestehende Einflussnahmemöglichkeit gegeben sein (siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Hat zB die Organisation eine beherrschende Gesellschafterstellung in einer GmbH mit entsprechendem satzungsmäßigem Zweck, kann sie sich der GmbH als

Erfüllungsgehilfe bedienen, wobei die Tätigkeit der Gesellschaft wie eine unmittelbare Tätigkeit der Organisation anzusehen ist. Gleiches gilt für den Fall, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts bestimmte Tätigkeiten über eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechts abwickeln, der durch ihre Rechtsgrundlage eben diese dienende Funktion für die anderen Körperschaften öffentlichen Rechts zugewiesen ist und in deren Leitungsgremium die Mitglieder der Leitungsgremien der beauftragenden Körperschaften vertreten sind.

Beispiel:

Eine Hilfsorganisation hat neun Landesorganisationen, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind. Eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechts wird für Zwecke der internationalen Katastrophenhilfe errichtet. Diese stellt einen Erfüllungsgehilfen für die 9 Landesorganisationen dar.

Die Tätigkeit eines Rechtsträgers als Erfüllungsgehilfe schließt dessen eigene "Gemeinnützigkeit" nicht aus (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120).

1316d (Rz 1338l aF, GemRefG 2023)

Begünstigte Rechtsträger können ihre begünstigten Zwecke **unter den Voraussetzungen des § 40 Abs. 3 BAO** auch durch Kooperation mit anderen Rechtsträgern (so genannte Arbeitsgemeinschaften) erfüllen. **Vgl. VereinsR 2001 Rz 122a.**

1316e (Rz 1331ba aF)

Neben den direkt und unmittelbar der Erfüllung der in § 4a Abs. 2 EStG 1988 genannten begünstigten Zwecke dienenden Organisationen kommen auch so genannte "**Mittelbeschaffungskörperschaften**" als begünstigte Spendenempfänger in Betracht (§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988). Sie müssen die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO iVm § 40a Z 1 BAO erfüllen. Nach der Rechtsgrundlage der Körperschaft ist ein begünstigter Zweck gemäß § 4a Abs. 2 EStG 1988 zu verfolgen. Die Sammlung von Spenden in der Rechtsgrundlage muss nicht als begünstigter Zweck angeführt werden. Diese stellt ein Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke dar (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120c).

5.5.4a.4.1.3 Erlaubte Tätigkeiten

1317 (Rz 1338j aF)

Um eine Bündelung der Spendenmittel auf die "begünstigten" Zwecke zu erreichen, sind andere gemäß den §§ 34 ff BAO nicht begünstigte Zwecke für die Erlangung oder den Fortbestand der Stellung als begünstigter Spendenempfänger unschädlich, wenn sie ein völlig untergeordnetes Ausmaß nicht überschreiten.

Eine betriebliche Tätigkeit darf gemäß § 4a Abs. 4 Z 1 lit. c EStG 1988 nur in einem sehr eingeschränkten Rahmen erfolgen: Unschädlich sind nur Tätigkeiten, die entweder

- als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO oder
- als entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO zu qualifizieren sind, oder
- nicht über die bloße Verwaltung eigenen Vermögens hinausgehen (§ 47 BAO) oder
- **gemäß § 44 Abs. 2 oder § 45a BAO nicht zum Entfall der abgabenrechtlichen Begünstigung führen.**

Dies soll eine Vermischung des begünstigten Zweckes mit **nicht erwerbswirtschaftlichen begünstigten** Zwecken ausschließen, ohne aber jegliche mit dem eigentlichen Zweck der Organisation in Zusammenhang stehende betriebliche Tätigkeit zu verhindern.

~~Daher betrifft das Verbot erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit solche Betriebe nicht, die regelmäßig steuerpflichtige Wirtschaftstätige nicht konkurrenzieren.~~ Ebenso ist die bloße Verwaltung eigenen Vermögens (§ 47 BAO) unschädlich.

5.5.4a.4.2 Voraussetzungen nach § 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (Forschungs- und Lehraufgaben)

1318

Ergänzend zu den Sonderregelungen in § 4a Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 Z 3 EStG 1988 werden in § 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 materielle Voraussetzungen vorgesehen:

- a) Das mangelnde Gewinnstreben ist – ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit – in der Rechtsgrundlage verankert.
- b) Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- c) Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und gesammelte Spendenmittel ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke verwendet werden.
- d) Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens einem zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahr ununterbrochen der Erfüllung der in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke.

5.5.4a.4.3 Voraussetzungen nach § 4a Abs. 4 Z 3 EStG 1988

5.5.4a.4.3.1 Datenübermittlungsverpflichtung

1319 (Rz 1345aa aF)

Gemäß § 4a Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 darf die Erteilung der Spendenbegünstigung und die Aufnahme in die Liste gemäß § 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988 nur dann erfolgen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Körperschaft Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen hat.

Das betrifft nur Organisationen, die gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 zur Sonderausgaben-Datenübermittlung verpflichtet sind, nämlich Organisationen, die eine feste örtliche Einrichtung im Inland haben. Zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtungen sind jedenfalls folgende Maßnahmen nachzuweisen:

- Beantragung eines noch nicht vorhandenen FinanzOnline-Zuganges
- Planungsüberlegungen betreffend technischer Umsetzungsschritte bzw. Organisationsmaßnahmen für die Übermittlungsverpflichtung.
- Vorbereitung/Durchführung derartiger Maßnahmen

Im Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides ist bekannt zu geben, welche Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung im Sinne des § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen wurden. Außerdem ist im Antrag der gesetzliche Vertreter der Körperschaft mit Adresse und Telefonnummer bekannt zu geben.

Siehe zur Sonderausgaben-Datenübermittlung LStR 2002 Abschnitt 42.6, Rz 12001 ff.

1319a (Rz 1331d aF)

Für die Berücksichtigung einer betrieblichen Zuwendung nach § 4a EStG 1988 ist eine Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 nicht notwendig. Sind der Empfängerkörperschaft alle für die Datenübermittlung erforderlichen Daten bekannt, muss der Zuwender die Übermittlung dieser Daten für die Zuwendung untersagen, andernfalls die Empfängerkörperschaft eine Datenübermittlung vorzunehmen hat, was automatisch zu einer Berücksichtigung als Sonderausgabe führt.

Wird eine Untersagung der Datenübermittlung unterlassen oder erfolgt entgegen der Untersagung dennoch eine Datenübermittlung, ist die Zuwendung als Sonderausgabe zu berücksichtigen und darf nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht bzw. berücksichtigt werden. Soll die Zuwendung dennoch als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, muss der Zuwender die Empfängerkörperschaft zu einer Berichtigung der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988 veranlassen. Eine Berichtigung durch die Abgabenbehörde ist

nur bei nachweislicher Verweigerung einer Berichtigung durch die Empfängerkörperschaft zulässig.

1319b (Rz 1345ea aF)

Kommt die spendenbegünstigte Körperschaft ihren Übermittlungsverpflichtungen bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988 geltend gemacht werden sollen, nicht nach, ist die Spendenbegünstigung zu widerrufen und dies in der Liste gemäß § 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988 ersichtlich zu machen (§ 18 Abs. 8 Z 4 lit. a EStG 1988).

5.5.4a.4.3.2 Mittelverwendung durch den Spendenempfänger

1320 (Rz 1334 aF)

Die Zuwendungen dürfen vom Spendenempfänger nicht in einem Betrieb, ausgenommen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO, verwendet werden.

1320a (Rz 1339 aF)

Als weitere materielle Voraussetzung für die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger besteht nach § 4a Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 die Verpflichtung zu einer sparsamen Verwaltung hinsichtlich der durch die Verwendung der Spenden notwendigen Aktivitäten.

Die im Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten dürfen 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen. Dies soll sicherstellen, dass Spendengelder nicht mehr als unbedingt erforderlich in die Verwaltung umgeleitet werden. In die 10%-Grenze sind Verwaltungskosten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Spendengelder stehen (zB Bankspesen, Kosten der Büros des mit der Spendenverwaltung befassten Personals) sowie Personalkosten für die Spendenverwaltung einzubeziehen. Direkte Projektkosten (zB Personal- und Sachaufwand, Transportkosten, Kosten für Projektcontrolling) und Fundraising-Kosten sind von dieser Begrenzung nicht umfasst; ebenso wenig fallen darunter Kosten der gesetzlich vorgesehenen Prüfung. Nicht zu berücksichtigen sind auch die Kosten für die Erfüllung der Verpflichtung, die Spendendaten elektronisch zu übermitteln (§ 18 Abs. 8 EStG 1988).

Beispiel:

Die Organisation beschäftigt eine Arbeitskraft mit der Erledigung der notwendigen Verwaltungsarbeiten. Die Arbeitszeit dieser Arbeitskraft teilt sich im Verhältnis von 30 zu 70 auf die Bereiche allgemeine Organisationsverwaltung (zB Mitgliederverwaltung) und Spendenverwaltung auf. In diesem Fall sind 70% der Kosten der Arbeitskraft in die Berechnung der 10%-Grenze einzubeziehen.

5.5.4a.4.3.3 Vermögensverwendung bei Auflösung

1321 (Rz 1338f aF, Rz 1334a aF)

Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke verwendet werden.

Da in Zusammenhang mit der "Spendenbegünstigung" vor allem auch der Spenderwille beachtlich ist, orientiert sich die Vermögensbindung nicht allgemein an begünstigten Zwecken iSd §§ 34 ff BAO, sondern ist auf die in der Rechtsgrundlage angeführten spendenbegünstigten Zwecke einzuschränken (§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. c EStG 1988). Daher ist auch eine Vermögensbindung für den Fall der Aufhebung der Körperschaft vorzusehen. Dabei ist aber zu beachten, dass im Falle der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes das Restvermögen den in der Satzung genannten begünstigten Zwecken erhalten bleiben muss.

5.5.4a.4.3.4 Rechtskonformes Verhalten

1322

Wurden von begünstigten oder potentiell begünstigten Körperschaften bzw. Einrichtungen innerhalb der vorangegangenen fünf Kalenderjahre bestimmte strafbare Handlungen gesetzt, stellt dies unter Umständen ein Hindernis für die Spendenbegünstigung dar. Diese in § 4a Abs. 4 Z 3 lit. d EStG 1988 genau bezeichneten Handlungen müssen der Körperschaft bzw. Einrichtung zurechenbar und von dieser zu verantworten sein (§ 3 VbVG). Begünstigungsschädlich sind solche bestimmten Handlungen aber nur dann, wenn über die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation innerhalb der vorangegangenen zwei Jahre eine Verbandsgeldbuße iSd Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens im Sinne des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten) rechtskräftig verhängt wurde (§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. d EStG 1988).

Liegen diese Voraussetzungen in Bezug auf begünstigte oder potentiell begünstigte Körperschaften oder Einrichtungen nicht vor, ist die Spendenbegünstigung nicht zu erteilen bzw. ist diese zu widerrufen. Auch in diesem Fall gilt der Widerruf nur für die Zukunft. Damit ist der Vertrauensschutz der Spender gewahrt. Bei einem Widerruf gilt eine speziellere Regelung: Diesfalls kann gemäß § 4a Abs. 5 Z 6 EStG 1988 bei einer neuerlichen Antragstellung die Spendenbegünstigung nur dann zuerkannt werden, wenn innerhalb der in § 4a Abs. 4 Z 1 lit. b erster Satz EStG 1988 genannten Frist, dh. innerhalb des nächsten

vollen Wirtschaftsjahrs ab dem Widerruf, keine Widerrufsgründe vorliegen. Die Körperschaft muss daher nach Entzug der Spendenbegünstigung bei neuerlicher Antragstellung darlegen, dass die Widerrufsgründe in einem Zeitraum von mindestens einem zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahr nicht vorliegen (also zB nach dem Entzug aufgrund einer Verurteilung keine neuerliche Verurteilung erfolgt ist).

Dies gilt auch, wenn Entscheidungsträger oder Mitarbeiter iSd § 2 Abs. 1 und 2 VbVG der Körperschaft oder Einrichtung wegen der genannten strafbaren Handlungen, oder wegen vorsätzlicher, nicht vom Gericht zu ahndender Finanzvergehen im Sinne des FinStrG (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten), für die die Körperschaft im Sinne des § 3 VbVG verantwortlich ist, rechtskräftig bestraft wurden. Eine Körperschaft ist nach § 3 VbVG dann für die Handlungen ihrer Entscheidungsträger oder Mitarbeiter verantwortlich, wenn die Handlungen zu Gunsten der Körperschaft oder Einrichtung begangen worden sind oder durch sie deren Pflichten verletzt worden sind, und die Körperschaft die Begehung der Tat dadurch ermöglicht oder wesentlich erleichtert hat, indem deren Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben, insbesondere indem sie wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten unterlassen haben. Sonstige strafbare Handlungen von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern sind somit nicht schädlich.

1322a

§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. e EStG 1988 verfolgt das Ziel, dass im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtsordnung steuerlich abzugsfähige Spenden direkt oder indirekt nicht systematisch dazu genützt werden, strafbare Handlungen zu fördern, die methodisch und im Interesse der Körperschaft vorsätzlich begangen werden. Die Verwendung von wesentlichen Mitteln der Körperschaft für solche Zwecke kann auch den Verlust der Gemeinnützigkeit nach sich ziehen. Unabhängig davon gilt für die Spendenbegünstigung: Werden Mittel der Körperschaft in einem Ausmaß, das – in Relation zum Spendenaufkommen – nicht bloß untergeordnet ist, systematisch verwendet, um die in Bezug auf die Ziele der Körperschaft methodische Begehung strafbarer Handlungen zu erleichtern, steht dies nicht im Einklang mit den Zielen der Spendenbegünstigung. Dies kann insbesondere dadurch bewirkt werden, indem das finanzielle Risiko durch Übernahme von Strafen abgedeckt wird. In einem solchen Fall liegen die Voraussetzungen für eine Erteilung der Spendenbegünstigung nicht vor bzw. kann diese widerrufen werden. Dabei kommt es nicht auf die Begehung der strafbaren Handlungen durch der Körperschaft nahestehende Personen an, sondern alleine auf den Umstand, dass die Körperschaft selbst die Begehung im dargestellten Sinn fördert. Bei der Beurteilung des § 4a Abs. 4 Z 3 lit. e EStG 1988 ist die Erheblichkeit der Rechtsgutbeeinträchtigung (insbesondere die Beeinträchtigung der körperlichen Integrität)

durch die strafbare Handlung maßgeblich einzubeziehen. Bei einem Widerruf kann bei einer neuerlichen Antragstellung die Spendenbegünstigung nur dann zuerkannt werden, wenn innerhalb der in § 4a Abs. 4 Z 1 lit. b erster Satz EStG 1988 genannten Frist keine Widerrufsgründe vorliegen.

Dagegen ist für die Spendenbegünstigung nicht schädlich, wenn für die Übernahme solcher Kosten Mittel aufgewendet werden, die im Verhältnis zum Spendenaufkommen bloß untergeordnet sind.

Gleiches gilt, wenn solche Kosten bloß im Einzelfall (und somit nicht systematisch) ersetzt werden. Damit wird im Sinne der Verhältnismäßigkeit gewährleistet, dass das Entstehen von Organisationen für Handlungen, die nicht methodisch (also nicht als ein Mittel zur Zweckverfolgung) erfolgen, nicht zu einem Verlust der Spendenbegünstigung führen kann. (zB Übernahme eines Verwaltungsstrafmandats für Falschparken eines Mitarbeiters).

5.5.4a.5 Verfahren

1323 (GemRefG 2023)

§ 4a Abs. 5 EStG 1988 regelt den Antrag auf Zuerkennung, die Aufrechterhaltung und die Aberkennung der Spendenbegünstigung. Die Zuerkennung der Spendenbegünstigung wirkt grundsätzlich unbefristet, jedoch sind jährlich gewisse Voraussetzungen zu erfüllen, weil es ansonsten zu einem Widerruf kommen kann. Spendenbegünstigte Einrichtungen sind vom Finanzamt Österreich in der Liste zu erfassen.

5.5.4a.5.1 Erstantrag und Verlängerung

5.5.4a.5.1.1 Erstantrag

1324 (Rz 1343 aF)

Die Abzugsfähigkeit von Spenden setzt voraus, dass der Empfänger zum Zeitpunkt der Spende in die Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist. Diese Eintragung erfolgt auf Grund eines Bescheides des Finanzamtes Österreich, in dem bestätigt wird, dass die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person dem begünstigten Empfängerkreis angehört. Dieser Bescheid wird für die jeweils begünstigte Einrichtung bzw. juristische Person ausgestellt. Es handelt sich dabei um einen Begünstigungsbescheid, dessen Spruch Bedingungen und Auflagen, wie die jährliche Beibringung eines Tätigkeitsberichts, beinhalten kann.

1324a

Die Zuerkennung der Spendenbegünstigung ist von der Körperschaft mittels amtlichen elektronischen Formulars zu beantragen. Dieses ist durch einen berufsmäßigen

Parteienvertreter gemäß Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 (WTBG 2017), BGBl. I Nr. 137/2017, im Wege von FinanzOnline zu übermitteln.

Das Antrags- und Meldeformular gilt für alle (in- und ausländischen) Einrichtungen.

Wird der gesetzlich vorgesehene Weg der Einreichung nicht eingehalten und die Spendenbegünstigung in anderer Form beantragt, liegt verfahrensrechtlich kein Antrag vor, sodass auch eine Mängelbehebung nicht in Frage kommt.

Dagegen ist bei mangelhaften Anträgen ein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 2 erster Satz BAO durchzuführen.

1324b

Dem Antrag ist die geltende Rechtsgrundlage (Vereinsstatut, Satzung, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft beizulegen. Da die Rechtsgrundlage einen notwendigen Bestandteil (Inhalt) des Antrages darstellt, ist sie in der Amtssprache Deutsch zu übermitteln.

Gemäß der Verordnung über das technische Format für die Übermittlung von Rechtsgrundlagen gemäß § 4a EStG 1988, BGBl. II Nr. 104/2024, hat die Übermittlung von Rechtsgrundlagen von Körperschaften ausschließlich im Format „OCR PDF/a textinterpretierbar“ zu erfolgen.

5.5.4a.5.1.2 Aufrechterhaltung

1325

Für die Aufrechterhaltung der Spendenbegünstigung ist die Erfüllung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 4 EStG 1988 jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Ende des Rechnungsjahres bzw. des Wirtschaftsjahres durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter gemäß WTBG 2017 dem Finanzamt Österreich im Wege von FinanzOnline mittels amtlichen Formulars zu melden. Im Falle einer Änderung der Rechtsgrundlage ist auch die geänderte Rechtsgrundlage zu übermitteln.

5.5.4a.5.1.3 Abschlussprüfungspflichtige Körperschaften

1326

Bei Körperschaften, die der Pflicht zur gesetzlichen oder satzungsmäßigen Abschlussprüfung durch einen Abschlussprüfer unterliegen, ist zusätzlich bei der Antragstellung sowie nachfolgend jährlich das Vorliegen der Voraussetzungen des § 4a Abs. 4 EStG 1988 sowie die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften von einem Wirtschaftsprüfer im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff des

Unternehmensgesetzbuches (UGB) entsprechenden Prüfung zu bestätigen. Die Bestimmungen des § 275 UGB gelten sinngemäß. Diese Bestätigung ist dem Finanzamt Österreich jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag durch den Parteienvertreter im Wege von FinanzOnline zu übermitteln. Im Falle einer Änderung der Rechtsgrundlage ist auch die geänderte Rechtsgrundlage zu übermitteln. Wird die Zuerkennung der Spendenbegünstigung erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage und die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für das vorangegangene Geschäftsjahr dem Finanzamt Österreich zu übermitteln.

1326a (Rz 1338m aF, Rz 1345d aF)

Die in § 4a Abs. 4 EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen müssen jährlich von einem Wirtschaftsprüfer bestätigt werden.

Die Prüfung des Wirtschaftsprüfers hat daher neben der Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses, die mit einem förmlichen Bestätigungsvermerk abgeschlossen werden muss, auch die Prüfung der in § 4a Abs. 4 EStG 1988 festgelegten Voraussetzungen zu umfassen. Sie hat den Anforderungen der §§ 268 ff UGB zu entsprechen, wobei die üblichen Prüfungsgrundsätze und die Haftungsbeschränkungen des § 275 Abs. 2 UGB anzuwenden sind (die allgemeinen Auftragsbedingungen für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes sind nicht beizulegen).

Die Prüfungspflicht umfasst dabei die Einhaltung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 4 EStG 1988 und betrifft neben der Überprüfung des von der Organisation zu erstellenden Jahresabschlusses oder Rechnungsabschlusses (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensaufstellung) auch die Überprüfung der auf der Satzung oder einer sonstigen Rechtsgrundlage beruhenden Organisationsverfassung und die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Vorgaben des § 4a Abs. 4 EStG 1988.

Die Prüfung hat den (gesamten) Jahresabschluss zu erfassen. § 22 Abs. 3 und 4 des Vereinsgesetzes 2002 sind nicht anzuwenden.

Die auf Grund der entsprechenden Prüfung erteilte Bestätigung hat folgende Mindestangaben zu enthalten:

- Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungs- oder Jahresabschlusses.
- Bestätigung der Ausgestaltung der Rechtsgrundlage (zB Satzung) iSd § 4a Abs. 8 EStG 1988.
- Bestätigung über die zumindest **ein**jährige gesetzentsprechende Tätigkeit der Organisation.
- Bestätigung über die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Organisation und deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben.
- Bestätigung über die Einhaltung der Obergrenze der Verwaltungskosten.

Siehe auch die Musterbestätigung in Anhang IV.

Sind Gegenstand der Prüfung auch Abschlüsse von Vorgängerorganisationen, kann sich die Prüfung auf die entsprechenden Teilorganisationen, Abteilungen oder Tätigkeitsfelder beschränken.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein ist in der Forschung im Bereich des Gesundheitswesens tätig. Daneben führt er in einem eigenen Rechnungskreis die medizinische Unterstützung von bedürftigen Personen durch. Dieser Bereich wird ab dem Jahr 2009~~25~~²⁵ als eigenständiger mildtätiger Verein geführt. Die Prüfung der Jahre 2006~~22~~²² und 2007~~23~~²³ muss nicht den gesamten Vorgängerverein umfassen, sondern kann sich auf den mildtätigen Bereich dieses Vereins beschränken. Die Rechtsgrundlage ist nur vorzulegen, wenn sie geändert wurde.

1326b (Rz 1345d aF)

Die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers ist dem Finanzamt Österreich jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlusstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage vorzulegen.

5.5.4a.5.2 Feststellungsbescheid und Liste der begünstigten Spendenempfänger

1327

Das Finanzamt Österreich hat nach § 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988 die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen für die erstmalige Zuerkennung der Spendenbegünstigung mit Bescheid festzustellen und die Körperschaft in eine vom Finanzamt Österreich zu führende Liste der begünstigten Spendenempfänger aufzunehmen. In dieser Liste ist das Datum, zu dem die Spendenbegünstigung bescheidmäßig erteilt wurde, zu veröffentlichen. Die Liste ist auf der Webseite des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen.

5.5.4a.5.3 Widerruf der Spendenbegünstigung

5.5.4a.5.3.1 Allgemeines

1328 (GemRefG 2023, Rz 1345d aF)

Das Finanzamt Österreich hat nach § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 die Spendenbegünstigung mit Bescheid zu widerrufen:

- bei Wegfall der Voraussetzungen nach § 4a Abs. 4 EStG 1988 oder
- bei Unterbleiben der fristgerechten Meldungen nach § 4a Abs. 5 Z 1 oder 2 EStG 1988 trotz Setzung einer angemessenen Nachfrist.

Der Widerruf ist mit dem Datum des Widerrufsbescheides in der Liste gemäß § 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988 einzutragen. Spenden, die ab dem Tag der Veröffentlichung der Aberkennung des Status als begünstigter Spendenempfänger geleistet wurden, sind nicht mehr absetzbar.

5.5.4a.5.3.2 Beschwerde gegen Widerruf

1329 (GemRefG 2023)

Erfolgt ein Widerruf wegen Wegfalls der Voraussetzungen des § 4a Abs. 4 EStG 1988, kommt der Beschwerde auf Antrag aufschiebende Wirkung zu. Die aufschiebende Wirkung ist nicht zu bewilligen, wenn die Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Bleibt die Beschwerde ohne Erfolg, ist der Einrichtung ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Höhe von 20% der ab dem in § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 genannten Tag (siehe Rz 1328) zugewendeten Beträge vorzuschreiben; die Einrichtung ist verpflichtet, diese Zuwendungen zu dokumentieren.

Keine aufschiebende Wirkung kommt der Beschwerde gegen den Widerruf der Begünstigung zu, wenn dieser aufgrund des Unterbleibens der fristgerechten Meldung über die Erfüllung der Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung der Spendenbegünstigung gemäß § 4a Abs. 5 Z 1 oder 2 EStG 1988 erfolgt.

5.5.4a.5.3.3 Neuerliche Antragstellung nach Widerruf

1330 (GemRefG 2023)

Eine neuerliche Antragstellung nach einem Widerruf ist möglich. Jedoch sieht § 4a Abs. 5 Z 6 EStG 1988 eine Art Sperrfrist vor, wenn der Widerruf wegen Wegfalls der Voraussetzung des § 4a Abs. 4 Z 3 lit. d oder e EStG 1988 (siehe Rz 1322 f) erfolgte. In diesem Fall kann bei einer neuerlichen Antragstellung die Spendenbegünstigung nur dann zuerkannt werden, wenn innerhalb der in § 4a Abs. 4 Z 1 lit. b erster Satz EStG 1988 genannten Frist keine Widerrufsgründe vorliegen.

5.5.4a.6 Ex lege begünstigte Organisationen (§ 4a Abs. 6 EStG 1988)

1331 (Rz 1345ea aF)

Kommt eine spendenbegünstigte Körperschaft, deren Spendenbegünstigung unabhängig von einer bescheidmäßigen Erteilung unmittelbar aus dem Gesetz erwächst und somit nicht in der Liste gemäß § 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988 aufscheidet, ihrer Datenübermittlungsverpflichtung bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988 geltend gemacht werden sollen, nicht nach, kann dieser Körperschaft ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer vorgeschrieben werden. Dieser Zuschlag beträgt 20% der im Veranlagungszeitraum zugewendeten Beträge, für die die Berücksichtigung als Sonderausgabe begehrt wird. Der Zuschlag kann unabhängig davon festgesetzt werden, ob

die Körperschaft auch aus anderen Gründen einer KSt-Veranlagung unterliegt (§ 18 Abs. 8 Z 4 lit. b EStG 1988).

5.5.4a.6.1 Hochschulen und Forschungseinrichtungen (§ 4a Abs. 6 Z 1 EStG 1988)

1332

Spendenbegünstigt sind nach § 4a Abs. 6 Z 1 EStG 1988:

- **Universitäten gemäß dem Universitätsgesetz 2002 (UG), BGBl. I Nr. 120/2002, einschließlich deren Fakultäten, Institute und besonderen Einrichtungen,**
- **Fachhochschulen gemäß dem Fachhochschulgesetz (FHG), BGBl. Nr. 340/1993,**
- **Privathochschulen gemäß dem Privathochschulgesetz (PrivHG), BGBl. I Nr. 77/2020,**
- **Pädagogische Hochschulen gemäß dem Hochschulgesetz 2005 (HG), BGBl. I Nr. 30/2006,**
- **das Institute of Science and Technology Austria gemäß dem IST-Austria-Gesetz (ISTAG), BGBl. I Nr. 69/2006,**
- **das Institute of Digital Sciences Austria gemäß dem Bundesgesetz über die Gründung des Institute of Digital Sciences Austria, BGBl. I Nr. 120/2022, (nunmehr: Bundesgesetz über das Institute of Digital Sciences Austria (Interdisciplinary Transformation University), BGBl. I Nr. 43/2024)**
- **deren jeweilige Organisationseinheiten,**
- **die Österreichische Akademie der Wissenschaften und deren rechtlich selbständige Institute, sowie**
- **diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.**

5.5.4a.6.2 Öffentliche Schulen und Kindergärten (§ 4a Abs. 6 Z 2 EStG 1988)

1333

Öffentliche Kindergärten und Schulen (iSd Art. 14 Abs. 6 B-VG) im Rahmen ihrer Teilrechtsfähigkeit bzw. zweckgebundenen Gebarung gemäß § 128b des Schulorganisationsgesetzes (dh. von Gebietskörperschaften) sowie Kindergärten und Schulen (im Sinne des Art. 14 Abs. 7 B-VG) mit Öffentlichkeitsrecht anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts (insb. kirchliche Schulen) sind schon dem Gesetz nach spendenbegünstigt (§ 4a Abs. 6 Z 2 EStG 1988). Dazu können auch Musikschulen mit Öffentlichkeitsrecht zählen. Ebenso begünstigt sind die (derzeit acht) Österreichischen Auslandsschulen (ÖAS), an denen nach österreichischem Lehrplan (mit curricularen Adaptierungen gemäß den landesspezifischen Bestimmungen) unterrichtet wird. Unter Kindergärten sind – unabhängig von den unterschiedlichen Definitionen in den

Landesgesetzen – Kinderbetreuungseinrichtungen bis zum Eintritt der Schulpflicht zu verstehen.

Zuwendungen an diese Einrichtungen durch Betriebe gewerblicher Art und/oder Körperschaften, die mit einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband wirtschaftlich verbunden sind, sind nicht abzugsfähig (§ 4a Abs. 7 Z 6 EStG 1988). Da auf die wirtschaftliche Verbundenheit abgestellt wird, kommt die Regelung nicht nur im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu einer ihr gesellschaftsrechtlich verbundenen Körperschaft zur Anwendung, sondern auch im Verhältnis einer Trägerkörperschaft zu ihren Betrieben gewerblicher Art. Auch eine Zuwendung durch einen Betrieb gewerblicher Art oder eine Tochtergesellschaft einer Körperschaft öffentlichen Rechts, die zur Finanzierung der genannten spendenbegünstigten Einrichtungen verpflichtet ist, kann somit nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Keine wirtschaftliche Verbindung besteht zwischen einer Körperschaft und einem Verein, in dem die Körperschaft Mitglied ist, sofern keine gesetzliche Verpflichtung zur Finanzierung des Vereins besteht.

5.5.4a.6.3 Forschungsförderungsfonds gemäß § 4a Abs. 6 Z 3 EStG 1988

1334

Spendenbegünstigt sind nach § 4a Abs. 6 Z 3 EStG 1988 durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind, sowie diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

5.5.4a.6.4 Forschungsförderungseinrichtungen gemäß § 4a Abs. 6 Z 4 EStG 1988

1335

Spendenbegünstigt sind nach § 4a Abs. 6 Z 4 EStG 1988 nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (BStFG), BGBl. Nr. 11/1975, in der Fassung des Verwaltungsgerichtsbarkeits-Anpassungsgesetzes-Inneres, BGBl. I Nr. 161/2013, dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 (BStFG 2015), BGBl. I Nr. 160/2015, oder nach diesen Bundesgesetzen entsprechenden, landesgesetzlichen Regelungen errichtete Stiftungen oder Fonds mit Sitz im Inland, die ausschließlich der Erfüllung von Aufgaben der Forschungsförderung dienen, wenn

- a) diese nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sind,**
- b) seit mindestens einem Jahr nachweislich im Bereich der Forschungsförderung tätig sind und**

- c) die Empfänger der Fördermittel im Wesentlichen Begünstigte gemäß Z 1 und 3 sowie Abs. 3 Z 3 oder begünstigte Körperschaften im Sinne des Abs. 3, die unmittelbar begünstigten Zwecken nach Abs. 2 Z 3 dienen, sind.

Derartigen Stiftungen oder Fonds sind diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gleichzuhalten.

5.5.4a.6.5 Einrichtungen gemäß § 4a Abs. 6 Z 5 EStG 1988

1336

Spendenbegünstigt sind nach § 4a Abs. 6 Z 5 EStG 1988:

- die Österreichische Nationalbibliothek,
- die GeoSphere Austria gemäß dem GeoSphere Austria-Gesetz (GSAG), BGBl. I Nr. 60/2022,
- die OeAD GmbH gemäß dem OeAD-Gesetz (OeADG), BGBl. I Nr. 99/2008, und
- das Österreichische Filminstitut gemäß § 1 des Filmförderungsgesetzes, BGBl. Nr. 557/1980.

5.5.4a.6.6 Museen (§ 4a Abs. 6 Z 6 EStG 1988)

1337 (Rz 1338 aF)

Spendenbegünstigt sind nach § 4a Abs. 6 Z 6 EStG 1988 auch Museen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie begünstigte inländische Museen von anderen Rechtsträgern, deren Sammlung in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung ist (§ 4a Abs. 6 Z 6 EStG 1988).

Ein Museum ist eine Einrichtung, die zur Wahrung des kulturellen oder naturkundlichen Erbes Zeugnisse der Vergangenheit und der Gegenwart dauerhaft zu erhalten und für die Zukunft zu sichern hat. Dabei sind die Sammlungen des Museums der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, zu dokumentieren und wissenschaftlich zu erforschen oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich zu machen.

Museen anderer Rechtsträger sind nur dann begünstigt, wenn sie Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung sind. Dies ist dann der Fall, wenn sie durch ihre Einzigartigkeit, Besonderheit oder Vielfalt der Sammlung einen besonderen Stellenwert verleihen oder Grundlage eines spezifischen Alleinstellungsmerkmals sind (§ 1 SammlungsgegenständeV, BGBl. II Nr. 34/2017). Dieser Stellenwert ist insbesondere nach folgenden Kriterien zu beurteilen:

1. Die wissenschaftlichen, forschungsbezogenen und erzieherischen Aufgaben des Museums sind nicht nur auf den näheren regionalen Umkreis bezogen.
2. Das Publikumsinteresse geht über die Region hinaus, dh. ein wesentlicher Teil der Besucher stammt aus anderen Regionen (Bezirke).
3. Medienberichte über das Museum stammen nicht bloß von regionalen Medien, wobei die überregionale Berichterstattung nicht bloß ein Einzelfall sein darf.

5.5.4a.6.7 Bundesdenkmalamt und Denkmalfonds (§ 4a Abs. 6 Z 7 EStG 1988)

1338

Spendenbegünstigt sind nach § 4a Abs. 6 Z 7 EStG 1988:

- das Bundesdenkmalamt und
- der Denkmalfonds gemäß § 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes (DMSG), BGBl. Nr. 533/1923.

5.5.4a.6.8 IACA (§ 4a Abs. 6 Z 8 EStG 1988)

1339

Spendenbegünstigt ist nach § 4a Abs. 6 Z 8 EStG 1988 die Internationale Anti-Korruptions-Akademie (IACA).

5.5.4a.6.9 Diplomatische Akademie (§ 4a Abs. 6 Z 9 EStG 1988)

1340 (Rz 1338 aF)

Spendenbegünstigt sind nach § 4a Abs. 6 Z 9 EStG 1988:

- die Diplomatische Akademie (§ 2 Bundesgesetz über die "Diplomatische Akademie Wien", BGBl. Nr. 178/1996) und
- vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

5.5.4a.6.10 Bestimmte ausländische Einrichtungen gemäß § 4a Abs. 6 Z 10 EStG 1988

1341

Spendenbegünstigt sind nach § 4a Abs. 6 Z 10 EStG 1988 auch Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie den in § 4a Abs. 6 Z 5 bis 7 EStG 1988 genannten vergleichbar sind und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dienen.

5.5.4a.6.11 UNHCR (§ 4a Abs. 6 Z 11 EStG 1988)**1342**

Spendenbegünstigt ist nach § 4a Abs. 6 Z 11 EStG 1988 das Hochkommissariat der Vereinten Nationen für Flüchtlinge (UNHCR).

5.5.4a.6.12 Feuerwehren (§ 4a Abs. 6 Z 12 EStG 1988)**1343 (Rz 1338c aF)**

Zuwendungen an freiwillige Feuerwehren unbeschadet ihrer rechtlichen Stellung und die Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs. 6 Z 12 EStG 1988) sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Spenden müssen zur Erfüllung der in den Landesgesetzen zugewiesenen Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes bestimmt sein. Eine Verwendung für andere Zwecke (zB Kameradschaftskasse, Ausbau von Anlagen eines Betriebes gewerblicher Art wie zB Veranstaltungshalle) ist nicht zulässig.

In den Kreis begünstigter Spendenempfänger fallen alle freiwilligen Feuerwehren, unabhängig davon, ob sie selbständige Organisationen oder Teil einer Gemeinde sind. Bezirks-, Abschnitts- oder Unterabschnittskommanden sind Teil des jeweiligen Landesfeuerwehrverbandes. Freiwillige Feuerwehren sind Feuerwehren, deren Angehörige freiwillig und überwiegend ehrenamtlich tätig sind.

Berufsfeuerwehren sind ebenso wie Betriebsfeuerwehren vom Kreis der begünstigten Spendenempfänger nicht erfasst. Aufwendungen eines Unternehmens für seine eigene Betriebsfeuerwehr stellen allerdings nach den allgemeinen Regeln Betriebsausgaben dar.

Zuwendungen an Feuerwehren durch Betriebe gewerblicher Art und/oder Körperschaften, die mit einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband wirtschaftlich verbunden sind, sind nicht abzugsfähig (§ 4a Abs. 7 Z 6 EStG 1988). **Siehe auch Rz 1333.**

5.5.4a.6.13 Anerkennungsfonds (§ 4a Abs. 6 Z 13 EStG 1988)**1344**

Spendenbegünstigt ist nach § 4a Abs. 6 Z 13 EStG 1988 der Anerkennungsfonds für freiwilliges Engagement gemäß §§ 36 ff des Freiwilligengesetzes (FreiwG), BGBl. I Nr. 17/2012. Der Fonds dient ausschließlich gemeinnützigen Zwecken und gilt abgabenrechtlich als Körperschaft öffentlichen Rechts.

5.5.4a.7 Weitere Regelungen

5.5.4a.7.1 Nicht abzugsfähige Zahlungen (§ 4a Abs. 7 Z 2 bis 4 EStG 1988)

1345

Siehe oben Abschnitt 5.5.4a.1.2.2, Rz 1308 ff.

5.5.4a.7.2 Bewertung von Sachzuwendungen (§ 4a Abs. 7 Z 5 und 5a EStG 1988)

1346 (Rz 1346 aF)

Sachzuwendungen sind für Zwecke des Spendenabzugs mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsgutes zu bewerten. Daneben ist der Restbuchwert nicht zusätzlich als Betriebsausgabe abzusetzen. Andererseits ist der Teilwert des Wirtschaftsgutes nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Zur Vermeidung einer Besteuerungslücke ist insoweit eine Nachversteuerung vorgesehen, als auf das zugewendete Wirtschaftsgut stille Reserven iSd § 12 EStG 1988 übertragen worden sind.

Durch diese Bestimmung kommt es zu keiner Mehrfachberücksichtigung von Zuwendungen. Die einmalige Erfassung der Kosten für die zugewendeten Wirtschaftsgüter ist dadurch sichergestellt (als laufende Ausgabe, wenn das Wirtschaftsgut nicht mehr werthaltig ist, sonst Abzug des gemeinen Werts).

1346a (Rz 1347 aF)

Für die Bestimmung des gemeinen Wertes einer Sachspende (zB einem Kunstwerk) kommen verschiedene Anhaltspunkte in Betracht. Wurde das gespendete Kunstwerk käuflich erworben, ist der Kaufpreis für die Festsetzung des gemeinen Wertes der Sachspende heranzuziehen, sofern der Kauf nicht allzu weit zurückliegt. Als Anhaltspunkte kommen auch der Versicherungswert des gespendeten Kunstwerkes oder ein Schätzgutachten in Frage.

1346b (AbgÄG 2024)

Eine abweichende Regelung gilt nach § 4a Abs. 7 Z 5a EStG 1988 ab August 2024 für die Zuwendung von Lebensmitteln und antialkoholischen Getränken, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 5a des Umsatzsteuergesetzes 1994 befreit sind. Die Befreiung knüpft an durch Bescheid begünstigte mildtätige Einrichtungen an. Hier ist an Stelle des gemeinen Wertes der Buchwert im Zeitpunkt der Zuwendung als Betriebsausgabe anzusetzen. Durch die einmalige Abzugsfähigkeit des Buchwerts im Zeitpunkt der Zuwendung (und somit der gesamten Einstandskosten, die der Steuerpflichtige trägt) sind Lebensmittelspenden für den zuwendenden Steuerpflichtigen ertragsteuerlich neutral. Im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung wird durch den Ansatz des Buchwerts vermieden, dass der gemeine Wert der zugewendeten Lebensmittel ermittelt werden muss.

Die sonstigen Regelungen des § 4a Abs. 7 Z 5 EStG 1988 (insbesondere kein Ansatz des Teilwerts als Betriebseinnahme) gelten auch für solche Lebensmittel- und Getränke Spenden.

5.5.4a.7.3 Bestätigung des Spendenempfängers (§ 4a Abs. 7 Z 7 EStG 1988)

1347 (Rz 1338d aF, GemRefG 2023)

Die begünstigten Einrichtungen haben Aufzeichnungen hinsichtlich der Spendeneinnahmen zu führen (**§ 126 Abs. 4 BAO**) und **auf Verlangen** Spendenbestätigungen iSd § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auszustellen (§ 4a Abs. 7 Z 7 EStG 1988); Kopien/Durchschriften von ausgestellten Spendenbestätigungen sind aufzubewahren. In Bezug auf Banküberweisungen sind die den Zahlungseingang nachweisenden Kontoauszüge aufzubewahren; bei Aufforderung durch die Finanzverwaltung sind detailliertere Nachweise der Zahlungseingänge beizubringen.

1347a (Rz 1341 aF)

Für Spenden, die vom automatischen Datenaustausch gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 betroffen sind, besteht keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung. Dies betrifft Spenden, für die der Spender der empfangenden Organisation seine Identifikationsdaten (Vor- und Zuname, Geburtsdatum) bekannt gegeben hat. Der Spender gibt damit zu erkennen, dass die Spende steuerlich als Sonderausgabe zu qualifizieren ist (siehe Rz ~~1331d~~ **1319 ff**).

Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung besteht nur mehr in folgenden Fällen (§ 4a Abs. 7 Z 7 iVm § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988):

1. Die Spende wird nicht auf Grundlage einer Datenbekanntgabe gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 geleistet bzw. die Datenbekanntgabe wird widerrufen (Untersagung der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988). Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.
2. Die empfangende Organisation verfügt über keine feste örtliche Einrichtung im Inland und ist daher nicht zum Datenaustausch gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 verpflichtet. Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind und solche, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind.

Für Spenden, die für die keine Datenübermittlung erfolgt, gilt:

Für die begünstigte Absetzung ist die Zuwendung durch einen Beleg (zB Quittung, Erlagschein, Kontoauszug) nachzuweisen. Auf Verlangen des Spenders hat der Spendenempfänger dem Spender zusätzlich eine **Spendenbestätigung** auszustellen, ~~aus der die Höhe der Geldzuwendung oder die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, der~~

~~Zeitpunkt der Zuwendung und der Verwendungszweck der Spende hervorgehen. In der Spendenbestätigung sind die~~ jedenfalls **folgende Informationen zu enthalten hat:**

- ~~der~~ Name und die Anschrift des Spenders,
- ~~der~~ Name des Spendenempfängers,
- **Registrierungsnummer, unter der der Spendenempfänger in der Liste begünstigter Spendenempfänger eingetragen ist,**
- ~~die~~ **Höhe der Geldzuwendung bzw. genaue Bezeichnung der Sachzuwendung,**
- ~~das~~ Datum der Zuwendung sowie
- ~~die~~ **Registrierungsnummer anzugeben, unter der der Spendenempfänger in der Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist.**

In Analogie zu elektronisch ausgestellten Rechnungen gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 muss eine elektronisch ausgestellte Spendenbestätigung die oben angeführten Daten ausweisen und in einem unveränderbaren Dateiformat (vorzugsweise pdf-Format) übermittelt werden. Dabei ist auch auf eine ordnungsgemäße Unterfertigung zu achten. Dies kann durch eine elektronische Signatur, aber auch durch eine gescannte Unterschrift im übermittelten Dokument erfolgen.

Erfolgt die Spende durch Überweisung von einem Konto mit mehr als einem Inhaber, ist die Person als Spender anzuführen, in deren Namen die Überweisung erfolgt. Bei Vorliegen einer Treuhandschaft sind auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Bei unmittelbaren Geldzuwendungen ist ein entsprechender Zahlungsbeleg ausreichend. Sachzuwendungen sind im Rahmen der Spendenbestätigung durch den Spendenempfänger nicht zu bewerten; die Bewertung hat durch den Spender zu erfolgen. Die Beschreibung der Sachzuwendung muss gewährleisten, dass der gespendete Gegenstand eindeutig identifizierbar ist. Es sind daher die Kriterien der Beschreibung der Art und des Umfangs der Leistung in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 zu beachten. Bloße Sammelbezeichnungen (zB Speisen, Getränke, Lebensmittel) sind nicht ausreichend.

1347b (Rz 1341a aF, Sonderausgaben-DÜV)

Für die Zuordnung der Spende gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Bei Abbuchungsaufträgen (Daueraufträgen) oder Einziehungsaufträgen kommt es zum Abfluss mit der Abbuchung. Es bestehen keine Bedenken, auf den Valutatag abzustellen (siehe Rz 4625).

Für die empfangene Spendenorganisation ist jedoch nur der Zeitpunkt des Zuflusses auf dem Spendenkonto ersichtlich. Zur Vermeidung von Unsicherheiten im Zuge des Jahreswechsels ist **nach** § 6 der Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung – Sonderausgaben-DÜV, BGBl. II Nr. 289/2016, kann die übermittlungspflichtige Organisation davon ausgehen, dass Kontogutschriften, deren spätestes Wertstellungsdatum (§ **78 43** Abs. 1 des

Zahlungsdienstegesetzes **2018**, BGBl. I Nr. **17/2018** ~~66/2009~~ in der jeweils geltenden Fassung) der 3. Jänner eines Kalenderjahres **oder der an seine Stelle tretende nächstfolgende Bankarbeitstag** ist, solche Zahlungen betreffen, die beim Zuwendenden vor dem 1. Jänner des Kalenderjahres gemäß § 19 EStG 1988 abgeflossen und damit **für die Datenübermittlung** dem Vorjahr zuzuordnen sind. Nur wenn der Spender der Spendenorganisation gegenüber darlegt, dass er den Geldbetrag tatsächlich nach dem 31.12. des Vorjahres gespendet hat, ist die Spende diesem Jahr zuzuordnen.

1347c (Rz 1342 aF)

Bestehen Zweifel an den vom Spender vorgelegten Belegen, bedarf es für den Nachweis der Zuwendung jedenfalls einer Spendenbestätigung. Solange eine Empfangsbestätigung des Spendenempfängers nicht vorliegt, kann in derartigen Fällen die Zuwendung vom Spender nicht abgesetzt werden. Ohne Vorlage der Empfangsbestätigung des Spendenempfängers kommt dann nur eine vorläufige Veranlagung (§ 200 Abs. 1 BAO) in Betracht, wobei die Zuwendung unberücksichtigt zu bleiben hat.

5.5.4a.8 Inkrafttreten

1348

§ 4a EStG 1988 idF GemRefG 2023 ist mit 1. Jänner 2024 in Kraft getreten und auf nach dem 31. Dezember 2023 getätigte freigebige Zuwendungen anzuwenden.

Für die bescheidmäßige Erteilung der Spendenbegünstigung gilt im Jahr 2024 nach § 124b Z 441 EStG 1988 ein Sonderregime. Wird der Antrag bis 30. Juni 2024 gestellt, entfaltet diese Eintragung bereits für Zuwendungen ab dem 1. Jänner 2024 Wirkung. Die bescheidmäßige Erteilung der Spendenbegünstigung ist vom Finanzamt Österreich bis längstens 31. Oktober 2024 in der Liste gemäß § 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988 zu veröffentlichen. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Antragsteller zur Behebung von Mängeln aufgefordert wurde oder ihm Ergänzungsaufträge oder Bedenkenvorhalte übermittelt wurden. Dies impliziert somit auch eine Rückwirkung einer stattgebenden Rechtsmittelentscheidung mittels Beschwerdeentscheidung oder durch das Bundesfinanzgericht, wenn der Antrag bis zum 30. Juni 2024 gestellt wurde.

Für zum 31. Dezember 2023 wirksame Spendenbegünstigungen gilt die gemäß § 4a Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 zu erbringende jährliche Bestätigung im Jahr 2024 als erbracht.

Zum Inkrafttreten hinsichtlich Spendensammeleinrichtungen siehe Rz 1314a.

Randzahl 1349: *derzeit frei*

5.5.4 Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (Spenden) an begünstigte Spendenempfänger (§ 4a EStG 1988)

5.5.4.1 Begriff der Zuwendungen (Spenden)

1330

Als Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind nur freigebige Leistungen "Spenden" anzusehen, die zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des "Spenders" führen. Voraussetzung ist der Übergang des Eigentums; bloße Verwahrung genügt nicht (VwGH 9.10.1991, 90/13/0047). Keine freigebige Leistung liegt vor, wenn ein Pflichtbeitrag für mildtätige Zwecke zweckgebunden wird (zB Zweckbindung des Kirchenbeitrages für mildtätige Zwecke, siehe auch VwGH 29.4.2010, 2008/15/0001).

Geld- oder Sachspenden an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3, 4, 5 und 6 EStG 1988 sind im Rahmen des Höchstbetrages nach § 4a Abs. 1 EStG 1988 (10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages; siehe dazu Rz 1348) als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zuwendungen an Organisationen im Sinne des § 4a Z 3 lit. b EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 (Spendensammeleinrichtungen), die vor dem 1.1.2012 getätigt werden, sind nur in Form von Geldspenden abzugsfähig; auch die Zuwendung eines Sparbuches kann als Geldspende angesehen werden; hingegen stellt die Zuwendung von Gutscheinen idR keine Geldspende dar. Allerdings kann die Spende eines Gutscheins als Geldspende angesehen werden, wenn der Gutschein nur auf Geld lautet, keinen weiteren Konnex zu anderen Wirtschaftsgütern aufweist und zudem in Geld abgelöst werden kann. Kryptowährungen sind nicht als Geld anzusehen (vgl. § 27b Abs. 4 EStG 1988, Rz 6178a). Die Spende von Kryptowährungen stellt somit eine Sachspende dar (zur Ermittlung des gemeinen Werts siehe Rz 6178e).

Spenden aus dem Privatvermögen sind als Sonderausgaben abzugsfähig. Sie können an Organisationen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4 EStG 1988 in Form von Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Spenden an Organisationen gemäß § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und 6 EStG 1988 sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie in Form von Geldzuwendungen erfolgen.

1330a

Aufwendungen und Ausgaben, die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen, sowie Mitgliedsbeiträge sind nicht begünstigt (siehe auch Rz 1330e). Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB solche an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.

Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig. Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen. Ob der Wert der Gegenleistung völlig unerheblich ist, ist nicht von der Wertrelation zur getätigten Spende, sondern vom Wert der Gegenleistung für sich abhängig. Von völlig unerheblichem Wert ist die Gegenleistung nur dann, wenn dieser zu vernachlässigen ist (zB einem Spendenerlagschein beiliegende Weihnachts- oder Glückwunschkarten, Aufkleber oder ein Kalender im Wert weniger Euro).

Dagegen ist im Hinblick auf die Unerheblichkeit der Gegenleistung bei Losverkäufen zu unterscheiden: Erfolgt der Verkauf von Losen im Rahmen einer Veranstaltung (zB bei einer Tombola), liegt auf Grund der hohen Gewinnchancen keine Spende vor, es sei denn, dass den ausgespielten Gewinnen lediglich symbolischer Charakter zukommt. Erfolgt der Verkauf von Losen hingegen im Rahmen einer an eine große Öffentlichkeit gerichteten Aktion (zB durch postalische Versendung, sonstige Nummernlotterien nach § 32 Glücksspielgesetz), kommt der Gewinnchance auf Grund der in diesem Fall großen Anzahl der aufgelegten Lose im Vergleich zum freigebigen Aspekt, ein Los zu erwerben, nur untergeordnete Bedeutung zu, sodass insgesamt eine Spende vorliegt.

Bei einer Versteigerung/Veräußerung gespendeter Gegenstände ist hinsichtlich der Spendenabzugsfähigkeit zu unterscheiden:

1. Die Person, die den zu versteigernden/zu veräußernden Gegenstand zur Verfügung stellt, leistet eine Sachspende.
2. Die Person, die diese Sachspende gegen Zahlung eines Geldbetrages erwirbt, der idR den gemeinen Wert der Sachspende erheblich übersteigt, leistet eine Geldspende.

Der begünstigten Körperschaft ist letztlich eine Spende in Höhe des vom Erwerber des versteigerten Gegenstandes entrichteten Geldbetrages zugekommen. Die Höhe dieses Geldbetrages bestimmt die abzugsfähige Spende, die auf die beiden Spender aufzuteilen ist. Die Aufteilung richtet sich dabei nach dem Wertverhältnis der Leistungen, die die beiden Spender erbringen. Der Sachspender kann den gemeinen Wert der versteigerten/veräußerten Sache als Spende absetzen, vorausgesetzt dieser Gegenstand stammt aus dem Betriebsvermögen. Der Erwerber kann den Betrag als Geldspende geltend machen, der den gemeinen Wert der Sachspende übersteigt.

Erfolgt die Sachspende aus dem Privatvermögen, kann der Spender keine Sonderausgabe geltend machen. Dies ändert nichts an dem Umstand, dass der Erwerber des Gegenstandes nur die Differenz zwischen dem von ihm aufgewendeten Betrag und dem gemeinen Wert der Sachspende als Sonderausgabe absetzen kann.

~~Kann der gemeine Wert der Sachspende nicht ohne großen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, die insgesamt von der Organisation erzielte Spende im Verhältnis 50:50 auf die beiden Spender aufzuteilen.~~

1330b

~~Nicht betrieblich veranlasste Geld- oder Sachzuwendungen einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten eines spendenbegünstigten Gesellschafters bzw. einer spendenbegünstigten Körperschaft, an der eine Beteiligung besteht, stellen eine abzugsfähige Spende im Sinne des § 4a EStG 1988 dar, wenn die formalen Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllt sind. Es muss sich daher um eine freigebige Zuwendung handeln. Von einer solchen ist dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Gesellschafters auf die Gesellschaft begründet.~~

1330c

~~Wird eine Nutzungsmöglichkeit aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich eingeräumt (zB ein LKW wird aus dem Betriebsvermögen einer spendenbegünstigten Einrichtung unentgeltlich überlassen) oder die Arbeitsleistung eines Dienstnehmers an eine spendenbegünstigte Einrichtung unentgeltlich überlassen, stellt der nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff nicht abzugsfähige Aufwand eine Betriebsausgabe im Rahmen des § 4a EStG 1988 dar. Der Ansatz eines fremdüblichen Nutzungsentgelts kommt für die Bemessung der Betriebsausgabe nicht in Betracht.~~

~~Da die eigene Arbeitskraft nicht aus dem Betrieb „entnommen“ werden kann, ist die kostenlose Arbeit eines Betriebsinhabers nicht unter den Begriff der Zuwendung iSd § 4a EStG 1988 zu subsumieren.~~

1330d

~~Eine Zuwendung von Todes wegen (Vermächtnis, Erbschaft, Schenkung auf den Todesfall) ist ebenfalls eine Zuwendung im Sinne des § 4a EStG 1988. Diese Zuwendungen sind unabhängig vom Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses – beim zuwendenden Erblasser im Rahmen der Veranlagung des letzten Lebensjahres zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, dass nur der positive Saldo der von Todes wegen übertragenen Aktiva und Passiva eine Zuwendung im Sinne des § 4a EStG 1988 darstellt.~~

1330e

~~Nicht als Zuwendungen abzugsfähig sind die Mitgliedsbeiträge jener Mitglieder, die am Vereinsleben als vollberechtigte Mitglieder teilnehmen können und die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft geleistet werden (echte Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes). Auch Beiträge, die zur Erlangung einer von der Organisation~~

~~konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden (unechte Mitgliedsbeiträge), sind nicht abzugsfähig. Echte Mitgliedsbeiträge dienen vor allem der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft. Anzeichen für das Vorliegen von Mitgliedsbeiträgen eines ordentlichen Mitgliedes ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft (vgl. VereinsR 2001 Rz 339 und KStR 2013 Rz 514).~~

~~Beträge, die über diesen Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitgliedes hinaus vom Mitglied freiwillig oder auf Grund einer gegenüber der Körperschaft eingegangenen Einzelverpflichtung zur Förderung des Vereinszweckes geleistet werden, sind nicht als Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes anzusehen und daher als Spenden abzugsfähig (siehe auch UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09).~~

~~Dies gilt auch für Zahlungen auf Grund einer Fördermitgliedschaft ohne Mitgliedschaftsrechte.~~

5.5.4.2 Begünstigte Empfänger

1331

~~Abzugsfähig sind nur Spenden, die an eine Einrichtung geleistet werden, die entweder im Gesetz selbst definiert ist oder zum Zeitpunkt der Spende in der nach § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 vorgesehenen Liste der begünstigten Spendenempfänger angeführt ist. Bei diesen handelt es sich im Einzelnen um folgende Einrichtungen:~~

- ~~1. Einrichtungen, die im Wesentlichen mit Forschungs- und Lehraufgaben auf wissenschaftlichem Gebiet und damit verbundenen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind (§ 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988).~~
- ~~2. Stiftungen und Fonds nach dem BStFG 2015 oder nach vergleichbaren Landesgesetzen, die ausschließlich der Erfüllung von Aufgaben der Forschungsförderung dienen (§ 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988).~~
- ~~3. Dachverbände, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist, und der österreichische Behindertensport tatsächlich gefördert wird (§ 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988).~~
- ~~4. Einrichtungen, die im Wesentlichen mit der allgemein zugänglichen Durchführung von der österreichischen Kunst und Kultur dienenden künstlerischen Tätigkeiten befasst sind oder allgemein zugängliche Präsentationen von Kunstwerken vornehmen (§ 4a Abs. 4a EStG 1988).~~
- ~~5. Einrichtungen, die im Wesentlichen mildtätigen Zwecken iSd § 37 BAO, der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, der Hilfeleistung in Katastrophenfällen, dem~~

~~Umwelt, Natur- und Artenschutz dienen, oder die im Wesentlichen dem Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes dienen (§ 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988).~~

~~6. Spendensammelorganisationen für die in Rz 1338b genannten Zwecke (§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988).~~

~~7. Spendensammelorganisationen, deren abgabenrechtliche Begünstigung gemäß den §§ 34 bis 47 BAO gemäß § 40a Z 1 BAO nicht verloren geht (Mittelbeschaffungskörperschaft), für die in Rz 1338b genannten Zwecke (§ 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988).~~

~~Ist die Einrichtung weder~~

- ~~• ausdrücklich im Gesetz genannt, noch~~
- ~~• in der Liste für die unter Punkt 1 bis 7 angeführten Einrichtungen enthalten,~~

~~sind Spenden nicht abzugsfähig.~~

1331a

~~Als begünstigte Spendenempfänger Körperschaften nach § 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 kommen neben juristischen Personen des privaten Rechtes (zB Vereine oder GmbHs) auch Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB kirchliche Organisationen mit ausschließlich mildtätigem Zweck) oder Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts in Frage, wenn sie die in den §§ 34 ff BAO vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen. Ebenso begünstigungsfähig sind Organisationen aus EU- bzw. EWR-Mitgliedsstaaten, wenn sie in die Spendenliste eingetragen sind. Die Voraussetzungen zur Eintragung solcher ausländischer Organisationen entsprechen jenen für inländische Körperschaften.~~

1331b

~~Neben diesen direkt und unmittelbar der Erfüllung der in § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 genannten begünstigten Zwecke dienenden Organisationen kommen auch so genannte "Spendensammeleinrichtungen" als begünstigte Spendenempfänger in Betracht (§ 4a Abs. 5 Z 4 und 5 EStG 1988). Spenden an solche Organisationen sind abzugsfähig, wenn sie im Wesentlichen (mindestens 75%, siehe dazu Rz 1338g) die Sammlung von Spenden für begünstigte Zwecke iSd § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 als Aufgabe haben, und auch sonst den in § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 genannten Anforderungen entsprechen. Werden die Voraussetzungen für das Vorliegen abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO nicht erfüllt (Körperschaften iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988), stellt § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 eigene Regeln auf, die den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen im Wesentlichen entsprechen. In der Satzung ist das Sammeln von Spenden als ausschließlicher Zweck zu verankern (§ 4a Abs. 8 Z 3 lit. a EStG 1988). Die Verwendung der gesammelten Mittel erfolgt durch Weitergabe an in der Spendenliste eingetragene Körperschaften, wo diese Gelder zur~~

Erfüllung von mildtätigen Zwecken, Zwecken der Entwicklungszusammenarbeit, der Hilfestellung in Katastrophenfällen, dem Umwelt-, Natur- und Artenschutz oder für den Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes (§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988) verwendet werden, oder durch von der Organisation selbst durchgeführte Hilfsaktionen (§ 4a Abs. 8 Z 3 lit. c EStG 1988); die Organisation kann aber auch durch Erfüllungsgehilfen (§ 40 Abs. 1 BAO) für die entsprechende Verwendung des Spendenaufkommens sorgen (siehe auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Es ist für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 nicht schädlich, wenn die Spendensammeleinrichtung auch selbst unmittelbar mildtätige Zwecke verfolgt (zB eigene mildtätige Zwecke durchführt).

1331ba

Werden von der Organisation die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO iVm § 40a Z 1 BAO erfüllt (Körperschaften iSd § 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988), sind die in § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 normierten Anforderungen an die Rechtsgrundlage unbeachtlich, weil die Rechtsgrundlage bereits § 41 BAO entsprechen muss (§ 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988; siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 120b ff). Nach der Rechtsgrundlage der Körperschaft ist ein begünstigter Zweck gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO, Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, Hilfeleistung in Katastrophenfällen, Umwelt, Natur- und Artenschutz oder Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes) zu verfolgen. Im Unterschied zur Spendensammeleinrichtung gemäß § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ist die Sammlung von Spenden in der Rechtsgrundlage nicht als begünstigter Zweck anzuführen. Diese stellt ein Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke dar (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120c).

1331c

Eine genaue Zuordnung der Spende zum Spendenempfänger ist erforderlich. Dies ist bei einem gemeinsamen Konto nicht möglich. Ein gemeinsames Konto mehrerer (begünstigter und nicht begünstigter) Spendenempfänger verhindert daher grundsätzlich die Abzugsfähigkeit von Spenden für alle Spendenempfänger, denen dieses gemeinsame Konto zuzuordnen ist.

Bei Spontanaktionen (mehrere Hilfsorganisationen koordinieren gemeinsam ihre Hilfsmaßnahmen in Katastrophenfällen oder anderen akut auftretenden Ereignissen, die spontane Hilfsmaßnahmen erfordern) werden die Spenden und Hilfsmaßnahmen jedoch oft über ein gemeinsames Konto aller beteiligten Organisationen abgewickelt. Es bestehen in solchen Fällen keine Bedenken, die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Spenden anzuerkennen, wenn diese gemeinsame Aktion und somit auch das gemeinsame Konto auf Dauer oder zumindest für die Dauer der Aktion eingerichtet ist und alle beteiligten Organisationen begünstigte Spendenempfänger sind. Eine der beteiligten Organisationen

hat in einem derartigen Fall hinsichtlich der Kontoführung als Treuhänder für die anderen Organisationen aufzutreten. Von dieser Organisation sind auch die Spendenbestätigungen auszustellen.

Ein Sammelkonto mehrerer begünstigter Spendenorganisationen ist auch dann nicht schädlich, wenn die Spende einer der beteiligten Spendenorganisationen direkt zugeordnet werden kann (zB durch Angabe des Verwendungszwecks, des Empfängernames usw.). Dem Spender ist durch die begünstigte spendensammelnde Organisation eine Bestätigung auszustellen, die die inhaltlichen Erfordernisse des § 18 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 erfüllen muss (siehe auch Rz 1341).

1331d

Für die Berücksichtigung einer betrieblichen Zuwendung nach § 4a EStG 1988 ist eine Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 nicht notwendig. Sind der Empfängerkörperschaft alle für die Datenübermittlung erforderlichen Daten bekannt, muss der Zuwender die Übermittlung dieser Daten für die Zuwendung untersagen, andernfalls die Empfängerkörperschaft eine Datenübermittlung vorzunehmen hat, was automatisch zu einer Berücksichtigung als Sonderausgabe führt.

Wird eine Untersagung der Datenübermittlung unterlassen oder erfolgt entgegen der Untersagung dennoch eine Datenübermittlung, ist die Zuwendung als Sonderausgabe zu berücksichtigen und darf nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht bzw. berücksichtigt werden. Soll die Zuwendung dennoch als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, muss der Zuwender die Empfängerkörperschaft zu einer Berichtigung der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988 veranlassen. Eine Berichtigung durch die Abgabenbehörde ist nur bei nachweislicher Verweigerung einer Berichtigung durch die Empfängerkörperschaft zulässig.

5.5.4.3 Begünstigte Zwecke

5.5.4.3.1 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 3 EStG 1988

1332

Die Zuwendungen an die im § 4a Abs. 3 EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen bestimmt sein.

Soweit sich die Körperschaft mit Lehraufgaben befasst, müssen sich diese an Erwachsene richten, Fragen der Wissenschaft (oder bei Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 auch der Kunst) zum Inhalt haben und nach Art ihrer Durchführung den Lehrveranstaltungstypen des Universitätsgesetzes 2002 entsprechen. Die Maßstäbe des Erwachsenenbildungsgesetzes, BGBl. Nr. 171/1973, sind für die Anwendung des § 4a Abs. 3

~~EStG 1988 nicht maßgeblich. Demzufolge ist auch die Lehrtätigkeit von Universitäten, Kunsthochschulen und der Akademie der bildenden Künste für die Anwendung des § 4a Abs. 3 EStG 1988 als Erwachsenenbildung anzusehen.~~

~~Privathochschulen und seit 1.1.2021 auch Fachhochschulen gelten hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 des EStG 1988 (§ 6 Abs. 2 PrivHG bzw. § 2 Abs. 7 FHG). Auch das Institute of Science and Technology – Austria gilt gemäß § 12 Abs. 4 ISTAG hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen als Universität.~~

1332a

~~Mit dem Urteil vom 16.06.2011, C-10/10, Kommission/Österreich, hat der EuGH ausgesprochen, dass es gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn nur Zuwendungen an in Österreich ansässigen Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben steuerlich abzugsfähig sind.~~

~~Im Lichte dieses Urteils muss § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 unionsrechtskonform ausgelegt werden. Dementsprechend kommen als begünstigte Spendenempfänger neben den in § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 genannten Einrichtungen jeweils auch *diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht*, in Betracht.~~

~~Voraussetzung für die Spendenbegünstigung ist, dass die begünstigten Einrichtungen dem im Allgemeininteresse liegenden Ziel der Förderung der österreichischen Wissenschaft und Erwachsenenbildung dienen. Dies ist bei ausländischen Einrichtungen zB bei einer Kooperation der ausländischen Einrichtung mit österreichischen Einrichtungen oder der Beteiligung österreichischer Wissenschaftler an Projekten der Wissenschaft oder Erwachsenenbildung im Ausland der Fall.~~

~~Spenden an Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988 sind nur abzugsfähig, wenn die jeweilige Einrichtung vom Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) als begünstigter Spendenempfänger anerkannt worden ist und auf der Liste begünstigter Spendenempfänger aufscheint. Diese Voraussetzung gilt auch für Spenden an ausländische Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988. Spenden an ausländische Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988 sind daher nur abzugsfähig, wenn die empfangende Einrichtung in der Liste begünstigter Spendenempfänger aufscheint. Ist diese Voraussetzung erfüllt, sind Spenden an ausländische Spendenempfänger auch dann begünstigt, wenn die empfangende Körperschaft zum Zeitpunkt der Spende (noch) nicht in der Liste aufscheint.~~

~~Die vorstehenden Ausführungen gelten für den Sonderausgabenabzug von Spenden an ausländische Einrichtungen im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 entsprechend.~~

Diese unionskonforme Auslegung des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 ist auch hinsichtlich § 4a Z 1 lit. a bis d EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011 in allen offenen Verfahren anzuwenden. Das Urteil des EuGH stellt allein aber keinen Wiederaufnahmegrund idS § 303 BAO dar.

1332b

Zuwendungen an Forschungsförderungseinrichtungen idS § 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988 sind abzugsfähig. Eine unmittelbare wissenschaftliche Tätigkeit des Zuwendungsempfängers ist in diesem Fall nicht erforderlich.

Eine Forschungsförderungseinrichtung idS § 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988 ist eine Stiftung oder ein Fonds, die bzw. der nach dem BStFG 2015 oder diesem vergleichbaren Landesgesetzen errichtet wurde; dem steht eine Stiftung oder ein Fonds gleich, die bzw. der nach dem „alten“ BStFG (BGBl. Nr. 11/1975 idF BGBl. I Nr. 161/2013) oder diesem vergleichbaren Landesgesetzen errichtet wurde. Die Forschungsförderungseinrichtung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Die Einrichtung muss nicht die Voraussetzungen nach den §§ 34 ff BAO erfüllen, allerdings darf die Einrichtung nach ihrer Rechtsgrundlage und tatsächlichen Geschäftsführung nicht auf Gewinn gerichtet sein.
- Die Einrichtung dient ausschließlich der Forschungsförderung. Dh. sie entfaltet keine eigenständige unmittelbare Forschungstätigkeit, es sei denn, es handelt sich dabei um einen völlig untergeordneten Nebenzweck.
- Die Einrichtung ist seit mindestens drei Jahren nachweislich im Bereich der Forschungsförderung tätig.
- Empfänger der Forschungsförderungsmittel sind im Wesentlichen (dh. zumindest 75% der Fördermittel) spendenbegünstigte Forschungseinrichtungen (zB Universitäten, die Österreichische Akademie der Wissenschaften usw).

Die Spendenbegünstigung steht der Einrichtung bei Erfüllung aller Voraussetzungen unmittelbar aus dem Gesetz zu; eine bescheidmäßige Zuerkennung der Spendenbegünstigung durch das Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) und die Eintragung in die Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 erfolgen daher nicht. Allerdings ist zur Durchführung der elektronischen Spendendatenübermittlung eine spezifische Registrierung beim Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) erforderlich. Dies hat aber keine Auswirkung auf den Bestand der Spendenbegünstigung idS § 4a EStG 1988.

1333

Da § 4a Abs. 3 EStG 1988 die Förderung von Wissenschaft und Forschung bezweckt, muss die Durchführung von Forschungs- bzw. Lehraufgaben die vorrangige Aufgabe des

Spendenempfängers sein. Ob die Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben als vorrangige Aufgabe der betreffenden Einrichtung anzusehen ist, wird nicht ausschließlich nach den verursachten Aufwendungen, sondern unter Bedachtnahme auf die Gesamttätigkeit dieser Einrichtung zu beurteilen sein. Einrichtungen, deren vorrangige Aufgabe etwa die Durchführung von Ausstellungen ist, sind nicht nach dieser Bestimmung begünstigt, können aber unter § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG 1988 fallen (siehe dazu Rz 1338a ff).

1333a

Zu den für die Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben erforderlichen Aufwendungen gehören Anschaffungs- und Herstellungskosten für die benötigten Gebäude und deren Einrichtung, für Maschinen und Laboreinrichtungen, für Vorführ- und Testapparate usw. sowie die unmittelbar mit der Durchführung dieser Forschungs- und Lehraufgaben im Zusammenhang stehenden Personalaufwendungen und Kostenersätze für erforderliche Reisen. Darunter fallen auch Aufwendungen für Studierende für deren Mitwirkung bei der Durchführung von Forschungsaufgaben, nicht hingegen Zahlungen von Gratifikationen oder ähnliche freiwillige Personalaufwendungen und Stipendien an Studierende, deren Zweck es ist, den Lernenden zu unterstützen.

Es bestehen keine Bedenken, wenn der Spendenempfänger zugewendete Mittel zwischenveranlagt, soweit eine sofortige und unmittelbare Verwendung für begünstigte Zwecke nicht möglich ist.

1333b

Spenden an Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 sind nur dann abzugsfähig, wenn die Einrichtung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger zum Zeitpunkt der Spende eingetragen ist (siehe dazu Rz 1343 ff).

Diese Voraussetzung gilt auch für Spenden an ausländische Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988. Zum Spendenabzug in Bezug auf ausländische Einrichtungen iSd § 4a Z 1 lit. d EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 siehe Rz 1332a.

1333c

Eine Einrichtung iSd § 4a Abs. 3 Z 5 EStG 1988 ist eine juristische Person, an der eine Gebietskörperschaft oder eine Körperschaft iSd § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (zB Universität) mehrheitlich beteiligt ist. Diese Mehrheitsbeteiligung kann auch durch mehrere Gebietskörperschaften oder Körperschaften iSd § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 erreicht werden.

Diese Einrichtung muss im Wesentlichen (zumindest 75% der eingesetzten Gesamtressourcen) mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen befasst sein.

1333d

In der Rechtsgrundlage (zB Gesellschaftsvertrag) von Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988 ist das mangelnde Gewinnstreben zu verankern. Daher ist es erforderlich, dass juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die sich im Wesentlichen mit Forschungs- und Lehraufgaben der genannten Art befassen, auf einer Rechtsgrundlage basieren.

Vom in der Rechtsgrundlage verankerten mangelnden Gewinnstreben bleiben aber untergeordnete betriebliche Tätigkeiten unberührt (zB eine Forschungs-GmbH, die neben ihrer nicht auf Gewinn gerichteten Tätigkeit eine hinsichtlich des Ressourceneinsatzes untergeordnete Auftragsforschung für ein Industrieunternehmen durchführt).

In der Rechtsgrundlage ist zu verankern, dass die gesammelten Spenden ausschließlich für den begünstigten Zweck zu verwenden sind.

In der Rechtsgrundlage ist auch sicher zu stellen, dass an die Mitglieder oder Gesellschafter des Spendenempfängers oder diesen nahe stehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden; dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder für den Wegfall des begünstigten Zweckes.

Hinsichtlich des erforderlichen dreijährigen Bestandes des Spendenempfängers oder einer Vorgängerorganisation siehe Rz 1338h f.

Zum Verbleib von bereits begünstigten Forschungseinrichtungen auf der Liste begünstigter Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 siehe Rz 1345e.

1334

Bei juristischen Personen iSd § 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988, ist darüber hinaus erforderlich, dass sie iSd § 39 BAO ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgen (VwGH 09.07.1997, 95/13/0110). Der Umstand der Gemeinnützigkeit darf sich nur aus dem Titel der Förderung wissenschaftlicher Zwecke (§ 35 Abs. 2 BAO) ergeben. Dabei ist nicht nur die Satzung oder sonstige Rechtsgrundlage, sondern auch die tatsächliche Geschäftsführung zu prüfen. Im Zusammenhang mit nicht unter § 4a Abs. 4 lit. b EStG 1988 fallende Museen ist zu beachten, dass die bloße Sammlung und Schaustellung von Gegenständen kultureller Bedeutung noch keine wissenschaftliche Betätigung darstellt. Ob die Gestaltung eines Museums geeignet ist, der Vermehrung menschlichen Wissens im Interesse der Allgemeinheit zu dienen, ist im Einzelfall danach zu beurteilen, ob die Ausgestaltung dem Aufbau (ihrer Methode) und dem

Inhalt (ihrem Niveau) nach einer wissenschaftlichen Arbeit gleichzuhalten ist (VwGH 26.06.2001, 97/14/0170).

Die Zuwendungen dürfen vom Spendenempfänger nicht in einem Betrieb, ausgenommen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO, verwendet werden.

Eine Jagdpacht dient bei einem Verein, der sich mit Forschungsprojekten zur Lösung von Umweltproblemen (Boden-, Luft- und Wasserreinhaltung, Lärmbekämpfung, Landschaftspflege und Raumordnung) befasst, nicht ausschließlich der Verwirklichung des begünstigten Zweckes (der Umweltforschung), sodass die Begünstigung nicht in Betracht kommt (VwGH 30.1.2001, 95/14/0135).

1334a

Bei Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 ist in der Rechtsgrundlage sicherzustellen, dass die vereinnahmten Zuwendungen dem in der Satzung verankerten begünstigten Zweck zugeführt werden. Insbesondere muss im Falle der Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes das Restvermögen für die in der Satzung genannten begünstigten Zwecke iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erhalten bleiben.

1335

Die Forschungs- und Lehraufgaben sowie die Publikationen und Dokumentationen müssen, soweit es sich nicht um die in § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Fonds handelt, vom Spendenempfänger unmittelbar selbst durchgeführt werden. Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung, wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen (siehe dazu Rz 1338g). Werden allerdings bloß Forschungs- und Lehraufgaben sowie Publikationen und Dokumentationen, die nicht vom Spendenempfänger selbst durchgeführt werden, finanziert, reicht dies – von den in § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Fonds bzw. den in § 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988 genannten Stiftungen und Fonds abgesehen – für die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung nicht aus. Der Spendenempfänger hat dafür zu sorgen, dass seine Tätigkeit nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt. Allfällige Verwertungsrechte an Forschungsergebnissen müssen bei ihm verbleiben und dürfen daher nicht etwa seinen Mitgliedern zugutekommen.

1336

Die Publikation oder Dokumentation von Forschungs- oder Lehraufgaben, die von anderen durchgeführt wurden bzw. werden, stellt daher grundsätzlich keinen begünstigten Verwendungszweck dar, es sei denn, dass der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen bzw. Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornimmt

~~oder vornehmen lässt, Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers bildet und damit einen integrierenden Bestandteil jener Kosten darstellt, die vom Spendenempfänger für die Eigendurchführung einer bestimmten Forschungs- oder Lehraufgabe aufzuwenden sind.~~

1337

Wissenschaftliche Durchführung von Publikationen und Dokumentationen bedeutet eine Durchführung nach den Kriterien des heutigen Standes der Wissenschaften (VwGH 22.10.1997, 95/13/0275). Es kann daher zB die Präsentation von Kunstwerken im Rahmen von Verkaufsveranstaltungen nicht als gesetzlich begünstigter Verwendungszweck angesehen werden. Unter wissenschaftlicher Dokumentation ist die wissenschaftliche Präsentation von Ergebnissen von Forschungs- und Lehraufgaben zu verstehen.

5.5.4.3.2 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 4 EStG 1988

1338

Die Zuwendungen an die im § 4a Abs. 4 EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecke bestimmt sein.

- ~~• Hinsichtlich der in § 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988 genannten Einrichtungen sind diese Zwecke in den §§ 24 (Österreichisches Archäologisches Institut) und 26 (Institut für Österreichische Geschichtsforschung) Forschungsorganisationsgesetz, BGBl. Nr. 341/1981, in § 13 Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl. I Nr. 14/2002 idF BGBl. I Nr. 112/2011 (Österreichische Nationalbibliothek) und in § 2 Filmförderungsgesetz (Österreichisches Filminstitut) festgelegt.~~
- ~~• Abzugsfähig sind auch Zuwendungen an Museen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie an begünstigte inländische Museen von anderen Rechtsträgern, deren Sammlung in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung ist, wenn die Zuwendung zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecken dient (§ 4a Abs. 4 lit. b EStG 1988).~~

~~Ein Museum ist eine Einrichtung, die zur Wahrung des kulturellen oder naturkundlichen Erbes Zeugnisse der Vergangenheit und der Gegenwart dauerhaft zu erhalten und für die Zukunft zu sichern hat. Dabei sind die Sammlungen des Museums der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, zu dokumentieren und wissenschaftlich zu erforschen oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich zu machen.~~

~~Museen anderer Rechtsträger sind nur dann begünstigt, wenn sie Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung sind. Dies ist dann der Fall,~~

~~wenn sie durch ihre Einzigartigkeit, Besonderheit oder Vielfalt der Sammlung einen besonderen Stellenwert verleihen oder Grundlage eines spezifischen Alleinstellungsmerkmals sind (§ 1 SammlungsgegenständeV, BGBl. II Nr. 34/2017). Dieser Stellenwert ist insbesondere nach folgenden Kriterien zu beurteilen:~~

- ~~1. Die wissenschaftlichen, forschungsbezogenen und erzieherischen Aufgaben des Museums sind nicht nur auf den näheren regionalen Umkreis bezogen.~~
- ~~2. Das Publikumsinteresse geht über die Region hinaus, dh. ein wesentlicher Teil der Besucher stammt aus anderen Regionen (Bezirke).~~
- ~~3. Medienberichte über das Museum stammen nicht bloß von regionalen Medien, wobei die überregionale Berichterstattung nicht bloß ein Einzelfall sein darf.~~

~~Werden von einer Gebietskörperschaft lediglich die Abgänge eines ein Museum führenden Vereines in Form von Subventionen getragen, bedeutet das noch nicht, dass diese Gebietskörperschaft iSd § 4a Abs. 3 Z 5 EStG 1988 an dem Verein mehrheitlich beteiligt wäre (VwGH 26.06.2001, 97/14/0170).~~

- ~~• Unter die Abzugsfähigkeit fallen auch Zuwendungen an das Bundesdenkmalamt inklusive des Denkmalfonds gemäß § 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes (§ 4a Abs. 4 lit. c EStG 1988).~~
- ~~• Begünstigt sind auch Spenden an österreichische Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie diesen vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist und der österreichische Behindertensport tatsächlich gefördert wird (§ 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988).~~

~~Eine tatsächliche Förderung des österreichischen Behindertensportes durch ausländische Dachverbände ist insbesondere dann anzunehmen, wenn österreichische Behindertensportler materiell unterstützt werden oder Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen Behindertensportverbänden bestehen.~~

~~Im Unterschied zu den anderen in § 4a Abs. 4 EStG 1988 angeführten Einrichtungen sind an solche Einrichtungen nach dem 31.12.2012 getätigte Spenden nur dann abzugsfähig, wenn die Einrichtung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 eingetragen ist. War eine solche Einrichtung auf Grund des § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988 in der Fassung vor dem AbgÄG 2012 spendenbegünstigt, konnte bis 30.4.2013 ein Antrag auf Eintragung in die Liste der begünstigten Spendenempfänger gestellt werden. Erfolgte auf Basis dieses Antrages die Eintragung in die Liste, gilt diese Eintragung jedenfalls als mit 1.1.2013 bewirkt. Das führt dazu, dass Spenden, die im Jahr 2013 vor der Eintragung in die Liste geleistet werden, abzugsfähig sind.~~

- ~~Abzugsfähig sind auch freigebige Zuwendungen an die Diplomatische Akademie zur Erfüllung der dieser nach § 2 Bundesgesetz über die "Diplomatische Akademie Wien", BGBl. Nr. 178/1996, zukommenden Zwecke (§ 4a Abs. 4 lit. f EStG 1988) sowie Zuwendungen an eine vergleichbare ausländische Einrichtung mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.~~
- ~~Gemäß § 4a Abs. 4 lit. g EStG 1988 sind auch Zuwendungen an ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe (vgl. Rz 215) besteht, abzugsfähig, wenn die Einrichtung den in § 4a Abs. 4 lit. a bis c EStG 1988 genannten Einrichtungen vergleichbar ist und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dient.~~

Eine Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich durch eine ausländische Einrichtung kann insbesondere durch Leihgaben von Gegenständen an österreichische Museen zur Präsentation in Ausstellungen in Österreich oder durch den Abschluss von Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen Museen oder anderen Kultureinrichtungen (zB zur Durchführung von Ausstellungen in Österreich, zur Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Sammlungsgegenständen oder zur Durchführung von Ausgrabungen) bewirkt werden.

Bei dem Bundesdenkmalamt nach § 4a Abs. 4 lit. c EStG 1988 vergleichbaren ausländischen Einrichtungen liegt eine Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dann vor, wenn denkmalgeschützte Gebäude in Österreich gefördert werden.

5.5.4.3.2a Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988

1338a

Die Zuwendungen an die in § 4a Abs. 4a EStG 1988 genannten Einrichtungen müssen für folgende Zwecke verwendet werden:

- ~~Durchführung von allgemein zugänglichen künstlerischen Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 EStG 1988 (zu künstlerischen Tätigkeiten siehe Rz 5237 ff), die der österreichischen Kunst und Kultur dienen.~~
- ~~Allgemein zugängliche Präsentationen von Kunstwerken.~~

~~Diese Zwecke sind von der Einrichtung unmittelbar zu verfolgen (§ 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988). Dh. die künstlerische Tätigkeit ist durch die Einrichtung zu entfalten (zB Theateraufführungen eines Theatervereines, Musikdarbietungen eines Musikvereines). Die unmittelbare Zweckverwirklichung kann auch durch Erfüllungsgehilfen gemäß § 40 Abs. 1 BAO durchgeführt werden (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120).~~

Der Begriff der Unmittelbarkeit des § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988 entspricht dem der BAO. § 40a BAO begründet keine Unmittelbarkeitsfiktion (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120a). Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung, wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen (siehe dazu Rz 1338g).

1338aa

Eine Einrichtung gemäß § 4a Abs. 4a EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die Einrichtung erhält mindestens alle zwei Jahre eine Förderung des Bundes, eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien im Bereich Kunst und Kultur.
2. Die Förderungen müssen in der Transparenzdatenbank unter „Kunst und Kultur“ ersichtlich gemacht sein.

Wird die Spendenbegünstigung für eine Kunst- und Kultureinrichtung erstmals beantragt, muss bereits zum Antragszeitpunkt eine Einrichtung iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988 vorliegen. Das heißt, dass bereits in den der erstmaligen Antragstellung vorangegangenen drei Jahren mindestens zweimal eine Förderung des Bundes, eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien vereinnahmt werden musste. Förderungen außerhalb dieses Dreijahreszeitraumes sind unbeachtlich (§ 4a Abs. 4a Z 2 EStG 1988).

Der Begriff der Förderung ist weit im Sinne von Transferzahlungen gemäß § 30 Abs. 5 BHG 2013 zu verstehen. Darunter fallen daher auch zB Zuwendungen und Abgeltungen (zB Abgeltung des kulturpolitischen Auftrages gemäß § 7 Bundestheaterorganisationsgesetz an Bundestheater).

Begünstigt sind auch Einrichtungen, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat haben, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

1338ab

Begünstigt sind nur solche Einrichtungen, denen durch das Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) eine Spendenbegünstigung nach § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 erteilt wurde und deren aufrechte Spendenbegünstigung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ausgewiesen ist.

Die Spendenbegünstigung kann nur erteilt werden, wenn die erhaltenen Förderungen in der Transparenzdatenbank ausgewiesen sind. Fehlt ein solcher Ausweis, ist, auch bei anderweitigem Nachweis des Erhalts von Kulturförderung durch den Bund, die Länder oder

die Bundeshauptstadt, mangels Erfüllung einer zwingenden Voraussetzung für die Spendenbegünstigung, diese nicht zu erteilen.

5.5.4.3.3 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 5 EStG 1988

1338b

Die Zuwendungen an die in § 4a Abs. 5 EStG 1988 genannten Empfänger müssen für folgende Bereiche verwendet werden:

- ~~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 (vgl. VereinsR 2001 Rz 28 f und die demonstrative Aufzählung in VereinsR 2001 Rz 82 bis Rz 94). Ausschlaggebend für die Beurteilung als "mildtätig" ist die Tätigkeit selbst, nicht deren Finanzierung.~~

Beispiel:

Ein Pflegeheim wird durch Eigenleistungen der Pflegerinnen und/oder durch Tagsätze von Sozialversicherungen und Körperschaften öffentlichen Rechtes ausfinanziert. Das Pflegeheim ist als mildtätig anzusehen.

- ~~Die 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 (ähnlich § 1 Abs. 3 Z 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz). Dem entspricht auch die Erfüllung von mildtätigen Zwecken in Entwicklungsländern oder zB die Errichtung von Schulen. Dabei sind als Entwicklungsländer jene Staaten anzusehen, die in der Liste der ODA-Empfängerstaaten des Entwicklungshilfesausschusses der OECD (DAC) als solche genannt sind. Begünstigt sind nur solche Organisationen, die Projekte in einer Größenordnung fördern, die eine effektive Wirkung im Sinne der Zielsetzungen des nachhaltigen Wandels ermöglichen und sich als allgemeine Fördermaßnahme darstellen, also nicht auf eine kleine Anzahl von Einzelpersonen fokussiert sind. Dies erscheint jedenfalls gegeben, wenn der Umfang der Einzelprojekte oder Programme, an denen die Organisation mitwirkt, 30.000 Euro erreicht, wobei sich die Projekte oder Programme auch über einen mehrjährigen Zeitraum erstrecken können. In Einzelfällen kann auch bei geringerer Projektgröße eine allgemeine Förderungsmaßnahme gegeben sein.~~
- ~~Hilfestellung in Katastrophenfällen. Neben den gesetzlich beispielhaft genannten Katastrophenfällen (Hochwasser, Erdbeben, Vermurungs- und Lawinenschäden) kommen weiters insbesondere in Betracht (vgl. Rz 4836): Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, technische~~

~~Katastrophen (zB Brand oder Explosionskatastrophen), kriegerische Ereignisse, Terroranschläge oder sonstige humanitäre Katastrophen (zB Seuchen, Hungersnöte, Flüchtlingskatastrophen).~~

~~Zuwendungen an die in § 4a Abs. 5 EStG 1988 genannten Empfänger sind auch für folgende Zwecke begünstigt, wenn sie ab dem 1.1.2012 erfolgen:~~

- ~~• Durchführung von Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen oder der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt (Umwelt, Natur und Artenschutz).
Darunter fallen insbesondere Maßnahmen mit dem Ziel, schädliche Einwirkungen auf Menschen, Tiere und Pflanzen, deren Lebensgrundlagen und deren natürliche Umwelt zu vermeiden oder so gering wie möglich zu halten. Dazu zählen auch Maßnahmen, die das Bewusstsein der Allgemeinheit für nachhaltigen Ressourceneinsatz stärken sollen.
Unter Artenschutz im Besonderen versteht man den Schutz und die Pflege bestimmter, aufgrund ihrer Gefährdung als schützenswert erachteter, wild lebender Tier- und Pflanzenarten in ihrem natürlichen Lebensraum. Der Artenschutz dient dem Ziel der Erhaltung der biologischen Vielfalt (Biodiversität).
Nicht begünstigt ist dagegen grundsätzlich der Tierschutz im Allgemeinen, bei dem das individuelle Tier (Haustier) um seiner selbst willen geschützt werden soll.~~
- ~~• Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen iSd Tierschutzgesetzes (inkl. der veterinärmedizinischen Betreuung), einschließlich Tierasylen oder Gnadenhöfen. Ein Tierheim ist nach § 4 Z 9 Tierschutzgesetz, BGBl. I Nr. 118/2004, eine nicht auf Gewinn gerichtete Einrichtung, die die Verwahrung und Vermittlung herrenloser oder fremder Tiere anbietet. Unter den Begriff des Tierheimes im weiteren Sinne fallen auch Tierasyle und Gnadenhöfe (Einrichtungen zur dauerhaften Verwahrung von herrenlosen oder fremden Tieren, § 4 Z 9b TSchG).
Die Tierhaltung muss eine von der privaten Sphäre einzelner Vereinsmitglieder klar abgegrenzte eigenständige wirtschaftliche Einrichtung darstellen. Die Haltung, Pflege und Betreuung von Tieren im häuslichen Bereich ist daher nicht begünstigt (zB Tierheim auf dem privaten Wohngrundstück des Vereinsvorstandes, BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013). Nicht begünstigt ist auch eine Betreuungstätigkeit, die im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit entfaltet wird (zB die Erteilung des Gnadenbrotes an alte Reitpferde im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit, vgl. dazu auch BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013).
Die Führung des Tierheimes muss den Anforderungen des Tierschutzgesetzes und der Tierschutz-Sonderhaltungsverordnung, BGBl. II Nr. 139/2018, entsprechen. Werden Verstöße gegen das Tierschutzgesetz behördlich festgestellt, ist die erteilte~~

~~Spendenbegünstigung unverzüglich zu widerrufen.~~

~~Begünstigt ist auch die Betreuung von Tieren in einem Tierheim in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR, wenn es mit einem Tierheim iSd Tierschutzgesetzes vergleichbar ist.~~

~~Voraussetzung ist, dass die begünstigten Spendenempfänger die Maßstäbe der §§ 34 ff BAO erfüllen und die Förderung eigennütziger Zwecke ausgeschlossen wird.~~

1338ba

~~Um für den Spender oder die Spenderin die Abzugsfähigkeit der Spende sicherzustellen, werden sowohl die nach § 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 (begünstigte Zwecke unmittelbar verwirklichende Einrichtungen) als auch die nach § 4a Abs. 5 Z 4 und 5 EStG 1988 (Spendensammeleinrichtungen) spendenbegünstigten Organisationen zumindest einmal jährlich in einer Liste erfasst und veröffentlicht. Die Veröffentlichung erfolgt auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen, wobei sämtliche begünstigte Organisationen einschließlich begünstigter Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 (siehe dazu Rz 1333a) sowie begünstigte Kunst- und Kultureinrichtungen iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988 (siehe dazu Rz 1338a ff) in einer Liste zusammengefasst sind.~~

~~Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) gegeben, hat das Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) den das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen feststellenden Bescheid zu widerrufen und dies in der Liste nach § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 zu veröffentlichen. Ab dem Tag nach der Veröffentlichung des Widerrufs sind Spenden nicht mehr abzugsfähig.~~

~~Für jede spendenbegünstigte Organisation ist in der Liste ein Zeitraum ("gültig ab – gültig bis") angegeben. Dieser Zeitraum bezeichnet den aufrechten Bestand der Spendenbegünstigungsfähigkeit. Die Spende ist abzugsfähig, wenn sie innerhalb des angegebenen Zeitraumes erfolgt.~~

5.5.4.3.4 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 6 EStG 1988

1338c

~~Ab dem 1.1.2012 erfolgende Zuwendungen an freiwillige Feuerwehren und die Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs. 6 EStG 1988) sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Spenden müssen zur Erfüllung der in den Landesgesetzen zugewiesenen Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes bestimmt sein. Eine Verwendung für andere Zwecke (zB Kameradschaftskasse, Ausbau von Anlagen eines Betriebes gewerblicher Art wie zB Veranstaltungshalle) ist nicht zulässig.~~

~~In den Kreis begünstigter Spendenempfänger fallen alle freiwilligen Feuerwehren, unabhängig davon, ob sie selbständige Organisationen oder Teil einer Gemeinde sind.~~

~~Bezirks-, Abschnitts- oder Unterabschnittskommanden sind Teil des jeweiligen Landesfeuerwehrverbandes. Freiwillige Feuerwehren sind Feuerwehren, deren Angehörige freiwillig und überwiegend ehrenamtlich tätig sind.~~

~~Berufsfeuerwehren sind ebenso wie Betriebsfeuerwehren vom Kreis der begünstigten Spendenempfänger nicht erfasst.~~

~~Aufwendungen eines Unternehmens für seine eigene Betriebsfeuerwehr stellen allerdings nach den allgemeinen Regeln Betriebsausgaben dar.~~

~~Zuwendung an Feuerwehren durch Betriebe gewerblicher Art und/oder Körperschaften, die mit einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband wirtschaftlich verbunden sind, sind nicht abzugsfähig.~~

1338d

Die begünstigten Einrichtungen haben Aufzeichnungen hinsichtlich der Spendeneinnahmen zu führen und Spendenbestätigungen iSd § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auszustellen (§ 4a Abs. 7 Z 5 EStG 1988); Kopien/Durchschriften von ausgestellten Spendenbestätigungen sind aufzubewahren. In Bezug auf Banküberweisungen sind die den Zahlungseingang nachweisenden Kontoauszüge aufzubewahren; bei Aufforderung durch die Finanzverwaltung sind detailliertere Nachweise der Zahlungseingänge beizubringen.

5.5.4.3.5 Materielle Voraussetzungen für Spendenempfänger iSd § 4a Abs. 8 EStG 1988

1338e

Für die begünstigten Spendenempfänger im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 6, Abs. 4a und Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 sieht § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 vor, dass die Empfängerkörperschaft alle in den §§ 34 ff BAO festgelegten grundlegenden Voraussetzungen für die Erlangung von Abgabenbegünstigungen erfüllen muss, um als begünstigter Spendenempfänger in Betracht zu kommen. Die VereinsR 2001, insbesondere die Rz 6 bis Rz 9 und Rz 105 bis Rz 135, sind zu beachten.

1338f

Zur Erlangung der Spendenbegünstigung ist es erforderlich, dass die Rechtsgrundlage der antragstellenden Organisation den allgemeinen Anforderungen der §§ 34 ff BAO entspricht. Zusätzlich muss sie aber hinsichtlich Art und Umfang der begünstigten Tätigkeit an die Vorgaben des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 angepasst sein. Dies betrifft vor allem die Konzentration auf im Wesentlichen spendenbegünstigte Zwecke (siehe Rz 1338g), sowie die Vermögensbindung für diese in der Rechtsgrundlage genannten spendenbegünstigten Zwecke.

Als Rechtsgrundlage kommen zB in Betracht:

- ~~Vereinssatzungen oder Statuten~~
- ~~Gesellschaftsverträge von Kapitalgesellschaften~~
- ~~das nach kanonischem Recht ergangene Einsetzungsdekret~~
- ~~Rechtsgrundlagen, die auf einem Gesetz basieren~~
- ~~Beschlüsse der Leitungsgremien von Körperschaften öffentlichen Rechtes~~

~~Eine mangelhafte Rechtsgrundlage schließt die Aufnahme in die Liste aus. VereinsR 2001 Rz 111 ist in Zusammenhang mit der Erteilung einer Spendenbegünstigung in Hinblick auf den speziellen Zweck und den Spenderwillen nicht anwendbar. Die Aufnahme in die Liste kann erst nach der tatsächlichen Behebung der Mängel erfolgen. Als behoben ist ein Mangel dann anzusehen, wenn das zur Gestaltung der Rechtsgrundlage berufene Gremium die entsprechenden Änderungen beschlossen hat und gegebenenfalls eine entsprechende Meldung bei der zuständigen Stelle (zB Vereinsbehörde) erfolgt ist.~~

~~Da in Zusammenhang mit der "Spendenbegünstigung" vor allem auch der Spenderwille beachtlich ist, orientiert sich die Vermögensbindung nicht allgemein an begünstigten Zwecken iSd §§ 34 ff BAO, sondern ist auf die in der Rechtsgrundlage angeführten spendenbegünstigten Zwecke einzuschränken (§ 4a Abs. 8 Z 1 lit. e EStG 1988). Daher ist auch eine Vermögensbindung für den Fall der Aufhebung der Körperschaft vorzusehen. Dabei ist aber zu beachten, dass im Falle der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalles des begünstigten Zweckes das Restvermögen den in der Satzung genannten begünstigten Zwecken erhalten bleiben muss. Dabei gelten die in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. a bis c EStG 1988 genannten Zwecke als gleichwertig. Wird in der Satzung ein in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988 begünstigter Zweck genannt, muss im Fall der Auflösung das Restvermögen auch einem Zweck erhalten bleiben, der in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988 gedeckt ist. Gleiches gilt, wenn in der Satzung ein in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e oder in § 4a Abs. 2 Z 1 und 5 EStG 1988 begünstigter Zweck genannt ist, entsprechend. Zu Forschungsvereinen siehe auch Rz 1334a.~~

1338g

~~Die in § 4a Abs. 2 Z 1, Z 3 und 5 EStG 1988 verankerten begünstigten Zwecke müssen den Hauptzweck der begünstigten Rechtsträger darstellen. Die Empfängerkörperschaften müssen sich im Wesentlichen unmittelbar mit der Durchführung von Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 befassen, auf mildtätigem Gebiet, in der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, in der Hilfestellung in Katastrophenfällen, auf dem Gebiet des Umwelt-, Natur- und Artenschutz betätigen, ein behördlich genehmigtes Tierheim betreiben, allgemein zugängliche, der österreichischen Kunst und Kultur dienende künstlerische Aktivitäten entfalten oder allgemein zugängliche Präsentationen von Kunstwerken veranstalten.~~

Eine wesentliche Verfolgung der begünstigten Zwecke liegt vor, wenn zumindest 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) für diese Zwecke eingesetzt werden (siehe UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09). Als Tätigkeiten zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes können nur solche betrachtet werden, die dessen Erfüllung unmittelbar dienen. Dazu gehört auch die Ausbildung von eigenem Personal für den Einsatz im wesentlichen Tätigkeitsbereich (zB für Behindertenpflege oder Katastropheneinsätze usw.). Daneben kann auch das Personal anderer vergleichbarer Organisationen in die Ausbildung einbezogen werden. Eine Tätigkeit zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes ist auch die Durchführung von Informationskampagnen mit dem Ziel, das Bewusstsein der Allgemeinheit für den nachhaltigen Ressourceneinsatz zu stärken (siehe Rz 1338b). Tätigkeiten, die nicht unmittelbar auf die Verwirklichung begünstigter Zwecke gerichtet sind (zB Erste Hilfe Kurse für Führerscheinwerber), stellen keine Erfüllung des Hauptzweckes dar und zählen daher zu den Nebentätigkeiten. Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen. Gleiches gilt für eine gemäß § 40b BAO unschädliche Tätigkeit.

Beispiel 1:

Ein Kulturverein betreibt selbst eine Theaterbühne, unterstützt aber auch andere Kulturvereine, indem er diesen gegen Selbstkosten sein Theater samt Ausstattungsgegenständen und Personal zu Probe- und Aufführungszwecken überlässt. Zudem wendet er finanzielle Mittel an andere Kulturvereine zu.

Auf die unmittelbare künstlerische Tätigkeit dieses Vereines entfallen weniger als 75% der Gesamttätigkeit des Vereines; der Verein dient somit nicht im Wesentlichen seinem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des § 40a BAO, sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren Zweckverfolgung mitzubehrsichtigen, sodass eine wesentliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

Beispiel 2:

Eine spendenbegünstigte Forschungseinrichtung iSd § 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988 vergibt Stipendien und Preise iSd § 40b BAO im Ausmaß von 20% der Mittel, die ihr für ihre Gesamttätigkeit zur Verfügung stehen. Auch wenn dies insoweit unschädlich ist, dient die Forschungseinrichtung somit nicht ausschließlich ihrem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des § 40b BAO, sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren Zweckverfolgung mitzubehrsichtigen, sodass eine ausschließliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

Neben der unmittelbaren Zweckverfolgung sind dem begünstigten Rechtsträger – abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten nur Nebentätigkeiten erlaubt, die den Begünstigungsvorschriften der §§ 34 ff BAO entsprechen. Alle vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Nebentätigkeiten dürfen in Summe die Grenze von 25% der

~~Gesamtressourcen nicht übersteigen. Als solche Nebentätigkeiten sind neben der reinen Vermögensverwaltung auch betriebliche Tätigkeiten, die keine Zweckverwirklichungsbetriebe (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO darstellen, zulässig (siehe Rz 1338j).~~

1338h

~~Um einen effizienten Mitteleinsatz zu garantieren, wird eine Kontinuität der begünstigten Betätigung über einen zumindest dreijährigen Zeitraum vorausgesetzt, wobei auch Zeiten einer allfälligen Vorgängerorganisation in diese Bestandsdauer einzubeziehen sind.~~

~~Unter Vorgängerorganisationen sind Körperschaften zu verstehen, die ihren Tätigkeitsbereich im Sinne der Spendenbegünstigungsregel ganz oder teilweise auf eine andere auch neu entstandene Rechtsperson übertragen oder übertragen haben. Als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a EStG 1988 gelten aber auch unselbständige Einheiten, wie Teilorganisationen, als eigene Abteilungen geführte Aktivitäten oder als eigene Verwaltungseinheiten geführte Tätigkeitsfelder.~~

~~Die Anerkennung als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988 setzt voraus, dass die bisherige Tätigkeit der Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken im Sinne des § 4a Abs. 2 Z 1 und 3 EStG 1988 entsprochen hat und dass ihre Tätigkeit in einem eigenen Rechnungskreis erfasst wurde.~~

~~Für die Erteilung der Spendenbegünstigung an Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988, sowie an Dachverbände iSd § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988 und an Spendensammelorganisationen iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 setzt § 4a Abs. 8 Z 2 lit. d EStG 1988 ebenfalls einen dreijährigen Bestand der antragstellenden Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation voraus. Auch in diesen Fällen ist erforderlich, dass die Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken der antragstellenden Körperschaft entsprochen hat.~~

~~Auch ein (Geschäfts)Betrieb, der im Zuge einer Umgründung von einer anderen Körperschaft übernommen wird, kann grundsätzlich als Vorgängerorganisation bezüglich der Erteilung der Spendenbegünstigung an die aufnehmende Körperschaft gewertet werden. Allerdings muss die aufnehmende Körperschaft ab dem Tag der Übernahme der begünstigten Tätigkeit durch die Vorgängerorganisation (bei Umgründungen daher ab Beginn des dem Umgründungstichtag folgenden Tages) selbst die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllen. Ist dies auf Grund der tatsächlichen Geschäftsführung bzw. wegen Nichterfüllung des Wesentlichkeitskriteriums (siehe Rz 1338g) nicht der Fall, geht der Status als Vorgängerorganisation verloren. Im Ergebnis ist somit ein nahtloser Übergang der Erfüllung der Begünstigungsvoraussetzungen von der Vorgängerorganisation auf die aufnehmende Körperschaft erforderlich. Erfüllt somit die aufnehmende Körperschaft die Voraussetzungen~~

~~des § 4a EStG 1988 nach Aufnahme der Vorgängerorganisation nicht, sind die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 nicht erfüllt.~~

1338i

Um den historisch gewachsenen Strukturen Rechnung zu tragen, besteht gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b und Z 2 lit. d EStG 1988 iVm § 124b Z 152 EStG 1988 bzw. iVm § 124b Z 196 lit. a EStG 1988 die Möglichkeit der organisatorischen Bereinigung dieser Strukturen ohne begünstigungsschädliche Folgen. Diese Möglichkeit zur Umgliederung ist nicht auf den Übergangszeitraum beschränkt, sondern kann auch zur Bereinigung zukünftig entstehender Strukturen benutzt werden. Für diese Bereinigungen kommen vor allem Ausgliederungen von Tätigkeitsfeldern aus dem Rechtsträger in Betracht. Dabei ist unerheblich, ob eine oder mehrere neue Organisationen entstehen, oder lediglich eine Abspaltung vorgenommen wird. Voraussetzung für die erfolgreiche Bereinigung ist lediglich, dass für jene Tätigkeitsfelder, die in den Bereich der Spendenbegünstigung fallen sollen, bereits seit drei vollen Rechnungsjahren der Vorgängerorganisation ein eigener klar abgegrenzter Rechnungskreis bestanden hat und die Tätigkeit selbst den Begünstigungsvorschriften des § 4a Abs. 2 und Abs. 8 EStG 1988 entspricht. Zur Prüfung der Vorgängerorganisation siehe Rz 1338m.

1338j

~~Um eine Bündelung der Spendenmittel auf die "begünstigten" Zwecke zu erreichen, sind andere gemäß den §§ 34 ff BAO nicht begünstigten Zwecke für die Erlangung oder den Fortbestand der Stellung als begünstigter Spendenempfänger unschädlich, wenn sie ein völlig untergeordnetes Ausmaß nicht überschreiten.~~

~~Eine betriebliche Tätigkeit darf gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 lit. c EStG 1988 nur in einem sehr eingeschränkten Rahmen erfolgen: Unschädlich sind nur Tätigkeiten, die entweder~~

- ~~• als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO oder~~
- ~~• als entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO zu qualifizieren sind, oder~~
- ~~• die Voraussetzungen des § 45a BAO erfüllen oder~~
- ~~• nicht über die bloße Verwaltung eigenen Vermögens hinausgehen (§ 47 BAO).~~

~~Dies soll eine Vermischung des begünstigten Zweckes mit erwerbswirtschaftlichen Zwecken ausschließen, ohne aber jegliche mit dem eigentlichen Zweck der Organisation in Zusammenhang stehende betriebliche Tätigkeit zu verhindern.~~

~~Daher betrifft das Verbot erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit solche Betriebe nicht, die regelmäßig steuerpflichtige Wirtschaftstätige nicht konkurrenzieren. Ebenso ist die bloße Verwaltung eigenen Vermögens (§ 47 BAO) unschädlich.~~

1338k

Aus den Begünstigungsvoraussetzungen der BAO ergibt sich, dass die satzungsgemäße Tätigkeit grundsätzlich vom begünstigten Rechtsträger selbst – also unmittelbar – durchgeführt werden muss. Da es sich bei den genannten Rechtsträgern ausschließlich um juristische Personen handelt, sind sie zur Zweckerfüllung auf so genannte Erfüllungsgehilfen angewiesen. Dies sind im Normalfall meist Funktionäre, Mitglieder oder Bedienstete des Rechtsträgers. Es ist aber auch ein fremder (auch entgeltlich tätiger) Dritter als Erfüllungsgehilfe zu betrachten und dessen Tätigkeit unmittelbar dem begünstigten Rechtsträger zuzurechnen, wenn das Verhältnis zwischen begünstigtem Rechtsträger und Erfüllungsgehilfen auf einer Rechtsgrundlage beruht, die dem begünstigten Rechtsträger bestimmenden Einfluss auf die Gestaltung der Ausführung ermöglicht (zB bedient sich das ÖRK zur Ausführung einer internationalen Hilfsaktion des internationalen Roten Kreuzes Genf). Dieser Einfluss kann durch eine zivilrechtliche Vertragsgestaltung hergestellt werden oder auch durch eine auf gesellschaftsrechtlicher Basis bestehende Einflussnahmemöglichkeit gegeben sein (siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Hat zB die Organisation eine beherrschende Gesellschafterstellung in einer GmbH mit entsprechendem satzungsmäßigem Zweck, kann sie sich der GmbH als Erfüllungsgehilfe bedienen, wobei die Tätigkeit der Gesellschaft wie eine unmittelbare Tätigkeit der Organisation anzusehen ist. Gleiches gilt für den Fall, dass Körperschaften des öffentlichen Rechtes bestimmte Tätigkeiten über eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechtes abwickeln, der durch ihre Rechtsgrundlage eben diese dienende Funktion für die anderen Körperschaften öffentlichen Rechtes zugewiesen ist und in deren Leitungsgremium die Mitglieder der Leitungsgremien der beauftragenden Körperschaften vertreten sind.

Beispiel:

Eine Hilfsorganisation hat neun Landesorganisationen, die Körperschaften öffentlichen Rechtes sind. Eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechtes wird für Zwecke der internationalen Katastrophenhilfe errichtet. Diese stellt einen Erfüllungsgehilfen für die 9 Landesorganisationen dar.

Die Tätigkeit eines Rechtsträgers als Erfüllungsgehilfe schließt dessen eigene "Gemeinnützigkeit" nicht aus (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120).

1338l

Begünstigte Rechtsträger können ihre begünstigten Zwecke auch durch Kooperation mit anderen begünstigten Rechtsträgern (so genannte Arbeitsgemeinschaften) erfüllen, wenn gewährleistet ist, dass der einzelne Kooperationspartner auf die Erreichung des Kooperationsziels direkt Einfluss nehmen kann. Voraussetzung ist es dabei auch, dass die rechtlichen Verhältnisse zwischen den Partnern durch eine klare Kooperationsvereinbarung geregelt sind. Aus abgabenrechtlicher Sicht sind in diesem Zusammenhang alle

~~"transparenten" Vereinigungen wie OG, KG oder Gesellschaft bürgerlichen Rechts geeignet. Dass einem der Partner das Projektmanagement übertragen wird, ändert daran nichts.~~

~~5.5.4.3.6 Formelle Voraussetzungen für Spendenempfänger iSd § 4a Abs. 8 EStG 1988~~

~~1338m~~

~~Die in § 4a Abs. 8 EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen müssen jährlich von einem Wirtschaftsprüfer bestätigt werden. Siehe dazu Rz 1345d.~~

~~Die Prüfung des Wirtschaftsprüfers hat daher neben der Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses, die mit einem förmlichen Bestätigungsvermerk abgeschlossen werden muss, auch die Prüfung der in § 4a Abs. 8 EStG 1988 festgelegten Voraussetzungen zu umfassen. Sie hat den Anforderungen der §§ 268 ff UGB zu entsprechen, wobei die üblichen Prüfungsgrundsätze und die Haftungsbeschränkungen des § 275 Abs. 2 UGB anzuwenden sind (die allgemeinen Auftragsbedingungen für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes sind nicht beizulegen).~~

~~Die auf Grund der entsprechenden Prüfung erteilte Bestätigung hat folgende Mindestangaben zu enthalten:~~

- ~~• Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungs- oder Jahresabschlusses.~~
- ~~• Bestätigung der Ausgestaltung der Rechtsgrundlage (zB Satzung) iSd § 4a Abs. 8 EStG 1988.~~
- ~~• Bestätigung über die zumindest dreijährige gesetzentsprechende Tätigkeit der Organisation.~~
- ~~• Bestätigung über die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Organisation und deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben.~~
- ~~• Bestätigung über die Einhaltung der Obergrenze der Verwaltungskosten.~~

~~Siehe auch die Musterbestätigung in Anhang IV.~~

~~Sind Gegenstand der Prüfung auch Abschlüsse von Vorgängerorganisationen, kann sich die Prüfung auf die entsprechenden Teilorganisationen, Abteilungen oder Tätigkeitsfelder beschränken.~~

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein ist in der Forschung im Bereich des Gesundheitswesens tätig. Daneben führt er in einem eigenen Rechnungskreis die medizinische Unterstützung von bedürftigen Personen durch. Dieser Bereich wird ab dem Jahr 2009 als eigenständiger mildtätiger Verein geführt. Die Prüfung der Jahre 2006 und 2007 muss nicht den gesamten Vorgängerverein umfassen, sondern kann sich auf den mildtätigen Bereich dieses Vereins beschränken. Die Rechtsgrundlage ist nur vorzulegen, wenn sie geändert wurde.

5.5.4.4 Sparsame Verwaltung – Mittelverwendung durch den Spendenempfänger

1339

Als weitere materielle Voraussetzung für die Aufnahmen in die Liste der begünstigten Spendenempfänger besteht nach § 4a Abs. 8 EStG 1988 die Verpflichtung zu einer sparsamen Verwaltung hinsichtlich der durch die Verwendung der Spenden notwendigen Aktivitäten.

Die im Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten dürfen 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen. Dies soll sicherstellen, dass Spendengelder nicht mehr als unbedingt erforderlich in die Verwaltung umgeleitet werden. In die 10%-Grenze sind Verwaltungskosten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Spendengelder stehen (zB Bankspesen, Kosten der Büros des mit der Spendenverwaltung befassten Personals) sowie Personalkosten für die Spendenverwaltung einzubeziehen. Direkte Projektkosten (zB Personal und Sachaufwand, Transportkosten, Kosten für Projektcontrolling) und Fundraising-Kosten sind von dieser Begrenzung nicht umfasst; ebenso wenig fallen darunter Kosten der gesetzlich vorgesehenen Prüfung. Nicht zu berücksichtigen sind auch die Kosten für die Erfüllung der Verpflichtung, die Spendendaten elektronisch zu übermitteln (§ 18 Abs. 8 EStG 1988).

Beispiel:

Die Organisation beschäftigt eine Arbeitskraft mit der Erledigung der notwendigen Verwaltungsarbeiten. Die Arbeitszeit dieser Arbeitskraft teilt sich im Verhältnis von 30 zu 70 auf die Bereiche allgemeine Organisationsverwaltung (zB Mitgliederverwaltung) und Spendenverwaltung auf. In diesem Fall sind 70% der Kosten der Arbeitskraft in die Berechnung der 10%-Grenze einzubeziehen.

5.5.4.5 Zuwendung im Weg der Treuhandschaft

1340

Lässt der Spender eine Zuwendung dem begünstigten Spendenempfänger nicht unmittelbar, sondern im Wege eines Treuhänders zukommen, ist für die Abzugsfähigkeit der Zuwendung (Spende) zu beachten:

- Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spender und dem Treuhänder, ist die Zuwendung gemäß § 24 Abs. 1 lit. b BAO dem Spender als Treugeber so lange zuzurechnen, als nicht die Zuwendung an den Spendenempfänger weitergegeben wird. Die Zuwendung ist für den Spender daher erst mit der Weitergabe durch den Treuhänder als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig, und zwar nur in der Höhe, in der die Zuwendung weitergegeben wurde. Wird die Zuwendung vom Treuhänder bis zur Übergabe an den Spendenempfänger verzinslich angelegt, erhöht sich der abzugsfähige Betrag nur insoweit, als die Zinsen an den Spendenempfänger

weitergegeben werden. Unkosten, die der Treuhänder dem Spender anlastet, sind nicht abzugsfähig.

- ~~Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder und tritt sonach der Treuhänder als treuhändig Empfangsberechtigter des Spendenempfängers auf, ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig. Es muss dabei sicher gestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zur Gänze an die begünstigte Körperschaft weitergeleitet werden. Die begünstigte Körperschaft ist zur Datenübermittlung nach Maßgabe des § 18 Abs. 8 EStG 1988 verpflichtet (Spende als Sonderausgabe) bzw. hat dem Spender auf dessen Verlangen gemäß § 4a Abs. 7 Z 5 EStG 1988 eine Spendenbestätigung auszustellen (Spende als Betriebsausgabe, siehe dazu Rz 1341).~~
- ~~Sollte im Zeitpunkt der Übernahme der Zuwendung der Spendenempfänger zwar schon rechtlich existent, jedoch das Treuhandverhältnis noch nicht begründet worden sein, kann der Treuhänder als Geschäftsführer ohne Auftrag (§§ 1035, 1037 und 1039 ABGB) angesehen werden, wenn die treuhändige Übernahme der Zuwendung von dem Spendenempfänger nachträglich genehmigt wird; diesfalls ist die Zuwendung ebenso bereits im Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig.~~
- ~~Besteht ein Treuhandverhältnis sowohl zwischen dem Spender und dem Treuhänder einerseits als auch zwischen dem Spendenempfänger und demselben Treuhänder andererseits, sind die Ausführungen zum Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder zu beachten.~~

5.5.4.6 Bestätigung des Spendenempfängers

1341

~~Für Spenden, die ab 2017 geleistet werden, und vom automatischen Datenaustausch gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 betroffen sind, besteht keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung. Dies betrifft Spenden, für die der Spender der empfangenden Organisation seine Identifikationsdaten (Vor- und Zuname, Geburtsdatum) bekannt gegeben hat. Der Spender gibt damit zu erkennen, dass die Spende steuerlich als Sonderausgabe zu qualifizieren ist (siehe Rz 1331d).~~

~~Für Spenden, die ab 2017 geleistet werden, besteht nur mehr in folgenden Fällen die Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung (§ 4a Abs. 7 Z 5 iVm § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988):~~

1. ~~Die Spende wird nicht auf Grundlage einer Datenbekanntgabe gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 geleistet bzw. die Datenbekanntgabe wird widerrufen (Untersagung der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988). Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.~~
2. ~~Die empfangende Organisation verfügt über keine feste örtliche Einrichtung im Inland und ist daher nicht zum Datenaustausch gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 verpflichtet. Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind und solche, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind.~~

~~Für Spenden, die für die keine Datenübermittlung erfolgt, gilt:~~

~~Für die begünstigte Absetzung ist die Zuwendung durch einen Beleg (zB Quittung, Erlagschein, Kontoauszug) nachzuweisen. Auf Verlangen des Spenders hat der Spendenempfänger dem Spender zusätzlich eine Bestätigung auszustellen, aus der die Höhe der Geldzuwendung oder die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, der Zeitpunkt der Zuwendung und der Verwendungszweck der Spende hervorgehen. In der Spendenbestätigung sind jedenfalls~~

- ~~• der Name und die Anschrift des Spenders,~~
- ~~• der Name des Spendenempfängers,~~
- ~~• die Zuwendung,~~
- ~~• das Datum der Zuwendung sowie~~
- ~~• die Registrierungsnummer anzugeben, unter der der Spendenempfänger in der Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist.~~

~~In Analogie zu elektronisch ausgestellten Rechnungen gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 muss eine elektronisch ausgestellte Spendenbestätigung die oben angeführten Daten ausweisen und in einem unveränderbaren Dateiformat (vorzugsweise pdf-Format) übermittelt werden. Dabei ist auch auf eine ordnungsgemäße Unterfertigung zu achten. Dies kann durch eine elektronische Signatur, aber auch durch eine gescannte Unterschrift im übermittelten Dokument erfolgen.~~

~~Erfolgt die Spende durch Überweisung von einem Konto mit mehr als einem Inhaber, ist die Person als Spender anzuführen, in deren Namen die Überweisung erfolgt. Bei Vorliegen einer Treuhandenschaft sind auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Bei unmittelbaren Geldzuwendungen ist ein entsprechender Zahlungsbeleg ausreichend. Sachzuwendungen sind im Rahmen der Spendenbestätigung durch den Spendenempfänger nicht zu bewerten; die Bewertung hat durch den Spender zu erfolgen. Die Beschreibung der Sachzuwendung muss gewährleisten, dass der gespendete Gegenstand eindeutig identifizierbar ist. Es sind daher die Kriterien der Beschreibung der Art und des Umfangs der~~

Leistung in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 zu beachten. Bloße Sammelbezeichnungen (zB Speisen, Getränke, Lebensmittel) sind nicht ausreichend.

1341a

Für die Zuordnung der Spende gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Bei Abbuchungsaufträgen (Daueraufträgen) oder Einziehungsaufträgen kommt es zum Abfluss mit der Abbuchung. Es bestehen keine Bedenken, auf den Valutatag abzustellen (siehe Rz 4625).

Für die empfangene Spendenorganisation ist jedoch nur der Zeitpunkt des Zuflusses auf dem Spendenkonto ersichtlich. Zur Vermeidung von Unsicherheiten im Zuge des Jahreswechsels gilt:

- Für die Zuordnung von Spenden zu den Kalenderjahren bis einschließlich 2016: Es bestehen keine Bedenken, Spenden, die jeweils bis zum 7. Jänner eines Kalenderjahres dem Spendenkonto gutgeschrieben werden, dem vorangegangenen Kalenderjahr zuzurechnen und in die Spendenbestätigung für das vorangegangene Kalenderjahr aufzunehmen. Nur wenn der Spender der Spendenorganisation gegenüber darlegt, dass er den Geldbetrag tatsächlich nach dem 31.12. des Vorjahres gespendet hat, ist die Spende diesem Jahr zuzuordnen.
- Für die Zuordnung von Spenden zu den Kalenderjahren ab 2017: In Analogie zu § 6 der Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung — Sonderausgaben-DÜV, BGBl. II Nr. 289/2016, kann die übermittlungspflichtige Organisation davon ausgehen, dass Kontogutschriften, deren spätestes Wertstellungsdatum (§ 43 Abs. 1 des Zahlungsdienstegesetzes, BGBl. I Nr. 66/2009 in der jeweils geltenden Fassung) der 3. Jänner eines Kalenderjahres ist, solche Zahlungen betreffen, die beim Zuwendenden vor dem 1. Jänner des Kalenderjahres gemäß § 19 EStG 1988 abgefließen und damit dem Vorjahr zuzuordnen sind. Nur wenn der Spender der Spendenorganisation gegenüber darlegt, dass er den Geldbetrag tatsächlich nach dem 31.12. des Vorjahres gespendet hat, ist die Spende diesem Jahr zuzuordnen.

1342

Bestehen Zweifel an den vom Empfänger vorgelegten Belegen, bedarf es für den Nachweis der Zuwendung jedenfalls eine Spendenbestätigung. Solange eine Empfangsbestätigung des Spendenempfängers nicht vorliegt, kann in derartigen Fällen die Zuwendung vom Spender nicht abgesetzt werden. Ohne Vorlage der Empfangsbestätigung des Spendenempfängers kommt dann nur eine vorläufige Veranlagung (§ 200 Abs. 1 BAO) in Betracht, wobei die Zuwendung unberücksichtigt zu bleiben hat.

5.5.4.7 Liste der begünstigten Spendenempfänger

1343

Die Abzugsfähigkeit von Spenden an die in § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 (siehe dazu Rz 1333b ff), Abs. 4 lit. d (siehe dazu Rz 1338), Abs. 4a (siehe dazu Rz 1338a ff) und Abs. 5 EStG 1988 (siehe dazu Rz 1338b) genannten Empfänger setzt darüber hinaus voraus, dass der Empfänger zum Zeitpunkt der Spende in die Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist. Diese Eintragung erfolgt auf Grund eines Bescheides des Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23), in dem bestätigt wird, dass die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person dem begünstigten Empfängerkreis angehört. Dieser Bescheid wird für die jeweils begünstigte Einrichtung bzw. juristische Person ausgestellt. Es handelt sich dabei um einen Begünstigungsbescheid, dessen Spruch Bedingungen und Auflagen, wie die jährliche Beibringung eines Tätigkeitsberichts, beinhalten kann.

1344

Gemäß § 4a Abs. 8 EStG 1988 sind die Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger jährlich durch Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers nachzuweisen (siehe Rz 1345d). Dadurch wird dem Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) die Möglichkeit eingeräumt, bei Wegfall der Voraussetzungen, die für die Bescheiderteilung maßgeblich waren, die Erteilung der Spendenbegünstigung zu widerrufen. Für Widerruf bzw. Änderung gilt § 294 BAO. Bei einem solchen Widerruf können ab dem — in der Liste der begünstigten Spendenempfänger ersichtlichen — Zeitpunkt des Widerrufs keine steuerlich begünstigten Spenden an die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person mehr getätigt werden.

1345

Sämtliche Einrichtungen bzw. juristische Personen, für die ein Bescheid des Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) betreffend die Zugehörigkeit zum begünstigten Spendenempfängerkreis ausgestellt worden ist, werden in der Liste der begünstigten Spendenempfänger auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen verlautbart (www.bmf.gv.at). Die Verlautbarung erfolgt zeitnahe mit der Erlassung des Begünstigungsbescheides. In der Liste werden der Zeitpunkt des Beginnes der Spendenbegünstigung und gegebenenfalls der Zeitpunkt eines Widerrufs mit dem genauen Datum angegeben. Daher ist jederzeit der Zeitraum der aufrechten Spendenbegünstigung für jeden begünstigten Spendenempfänger in der Liste erkennbar.

Zusätzlich sind gemäß § 10 Abs. 2 Sonderausgaben-DÜV auch die Teilnehmer an der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen. Die Nichtteilnahme an der

Datenübermittlung ist aber für das Vorliegen der Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG 1988 (betriebliche Einkünfte) grundsätzlich unbeachtlich (siehe aber zur Neuerteilung der Spendenbegünstigung Rz 1345aa), sodass aus dem Nichtaufscheinen einer Organisation in dieser Liste nicht geschlossen werden kann, dass dieser Organisation keine Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG 1988 zukommt.

5.5.4.7.1 Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger

1345a

Dem Antrag auf Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers und eine aktuelle Fassung der Rechtsgrundlage der Organisation beizulegen (siehe dazu Rz 1345d). Bei mangelhaften Anträgen (zB Fehlen der Bestätigung) ist ein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 2 erster Satz BAO durchzuführen.

Der Antrag auf Verbleib in der Liste ist jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Stichtag des jeweiligen Rechnungs- oder Jahresabschlusses beim Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) einzureichen.

Das Finanzamt hat über den Antrag mittels Feststellungsbescheid abzusprechen.

1345aa

Gemäß § 4a Abs. 8 EStG 1988 darf die Erteilung der Spendenbegünstigung und die Aufnahme in die Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 nur dann erfolgen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Körperschaft Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen hat.

Das betrifft nur Organisationen, die gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 zur Sonderausgaben-Datenübermittlung verpflichtet sind, nämlich Organisationen, die eine feste örtliche Einrichtung im Inland haben. Zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtungen sind jedenfalls folgende Maßnahmen nachzuweisen:

- Beantragung eines noch nicht vorhandenen FinanzOnline-Zuganges
- Planungsüberlegungen betreffend technischer Umsetzungsschritte bzw. Organisationsmaßnahmen für die Übermittlungsverpflichtung.
- Vorbereitung/Durchführung derartiger Maßnahmen

Im Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides ist bekannt zu geben, welche Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung im Sinne des § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen wurden. Außerdem ist im Antrag der gesetzliche Vertreter der Körperschaft mit Adresse und Telefonnummer bekannt zu geben.

Zum Erhalt der Spendenbegünstigung und Verbleiben auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 siehe Rz 1345ea.

1345b

Grundsätzlich müssen alle in die Liste aufgenommenen Organisationen unter einer Steuernummer erfasst sein. Für Organisationen, die bereits eine allgemeine Steuernummer haben, tritt keine Änderung ein; es werden auch hinsichtlich der normalen steuerlichen Belange keine Zuständigkeiten verschoben, weil sich die vom Gesetz angeordnete Zuständigkeit des Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) ausschließlich auf die Wartung der Liste bezieht. Antragsteller, die noch nicht unter einer Steuernummer erfasst sind und in der Liste aufgenommen werden, werden vom Finanzamt unter einer Steuernummer erfasst.

Das Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) hat eingegangene Anträge zunächst auf ihre Vollständigkeit zu prüfen. Weiters ist die Übereinstimmung der Satzung mit den gesetzlichen Vorgaben zu überprüfen. Hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftsführung ist zunächst die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers für die Beurteilung des Antrages heranzuziehen. Das Finanzamt hat jedenfalls in Fällen, in denen Zweifel an der Begründung des Antrages bestehen, einen Bescheid erst zu erlassen, nachdem die Zweifel durch geeignete Maßnahmen (zB Vorhaltsverfahren) geklärt sind. Das Finanzamt ist berechtigt, Prüfungshandlungen auch dann vorzunehmen, wenn eine positive Bestätigung des Wirtschaftsprüfers vorliegt.

1345c

Grundsätzlich sind nur solche Spenden abzugsfähig, die nach Veröffentlichung der Eintragung in der Liste geleistet wurden.

Wird die Aufnahme in eine Liste erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre und die Daten, unter denen die Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch erfasst ist, dem Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) zu übermitteln. Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation gegeben und wird dies vom Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) bescheidmässig festgestellt, erfolgt die Aufnahme der Organisation in die Liste. Ab dem Tag der Erteilung des Begünstigungsbescheides geleistete Spenden sind abzugsfähig.

5.5.4.7.2 Voraussetzungen für den Verbleib auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 1345d

Das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation ist von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses zu bestätigen. Die Haftungsbeschränkung des § 275 Abs. 2 UGB ist anzuwenden.

Die Prüfungspflicht umfasst dabei die Einhaltung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 1 bis 4 EStG 1988 und betrifft neben der Überprüfung des von der Organisation zu erstellenden Jahresabschlusses oder Rechnungsabschlusses (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensaufstellung) auch die Überprüfung der auf der Satzung oder einer sonstigen Rechtsgrundlage beruhenden Organisationsverfassung und die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Vorgaben des § 4a Abs. 8 EStG 1988. Dagegen ist die Einhaltung der Datenübermittlungsverpflichtung mangels Nennung in den Z 1 bis 4 des § 4a Abs. 8 EStG 1988 von der Prüfungspflicht nicht erfasst und somit auch nicht Gegenstand der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers.

Die Prüfung hat den (gesamten) Jahresabschluss zu erfassen. § 22 Abs. 3 und 4 des Vereinsgesetzes 2002 sind nicht anzuwenden.

Die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers ist dem Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen. Das Finanzamt Österreich hat die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen jährlich mit Bescheid zu bestätigen. Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) vor, hat das Finanzamt Österreich dies bescheidmäßig auszusprechen und den Begünstigungsbescheid zu widerrufen. Ein Widerruf hat auch dann zu erfolgen, wenn die Bestätigung dem Finanzamt Österreich nicht fristgerecht (neun Monate nach dem Abschlussstichtag) vorgelegt wird.

In sinngemäßer Anwendung des § 3a Abs. 2 des Gesellschaftsrechtlichen COVID-19-Gesetzes idF BGBl. I Nr. 224/2022 hat die Vorlage der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers gemäß § 4a Abs. 8 EStG 1988 infolge der COVID-19-Pandemie spätestens 12 Monate (in Fällen des § 3a Abs. 1 leg. cit.: 13 Monate) nach dem Abschlussstichtag zu erfolgen. Dies gilt für Abschlussstichtage bis 30.6.2022. Bei Stichtagen ab 1.7.2022 bis zum 30.9.2022 schleift sich die Frist für die Vorlage der Bestätigung ein und endet immer mit 30.6.2023. Bei Stichtagen danach gilt wieder die Neunmonatsfrist.

Spenden, die ab dem Tag der Veröffentlichung der Aberkennung des Status als begünstigter Spendenempfänger geleistet wurden, sind nicht mehr absetzbar.

1345e

~~Für Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988, die bis zum 1.9.2011 einen vollständigen Antrag auf Anerkennung als begünstigter Spendenempfänger gestellt haben und solche, die bereits auf der Liste geführt werden, bestehen für den Verbleib auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 vereinfachte Vorschriften. Es muss bis 31.12.2011 durch Vorlage einer Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4a Abs. 8 Z 1 oder 2 EStG 1988 bestätigt werden. Dabei entfällt aber das Erfordernis des Bestandes während der vorangegangenen drei Jahre; dies gilt auch für die beiden Folgejahre.~~

~~Bei Forschungseinrichtungen, deren erstes Bestandsjahr noch nicht abgelaufen ist und die daher noch keinen Rechnungs- oder Jahresabschluss vorlegen können, bestehen keine Bedenken, die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers auf Basis des laufenden Jahres zu erteilen.~~

1345ea

~~Im Unterschied zur erstmaligen Erteilung der Spendenbegünstigung ist für die Beibehaltung der Spendenbegünstigung und damit für den Verbleib auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 das Vorliegen von Einrichtungen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung grundsätzlich nicht erforderlich.~~

~~Kommt aber die spendenbegünstigte Körperschaft ihren Übermittlungsverpflichtungen bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988 geltend gemacht werden sollen, nicht nach, ist die Spendenbegünstigung zu widerrufen und dies in der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ersichtlich zu machen (§ 18 Abs. 8 Z 4 lit. a EStG 1988).~~

~~Kommt eine spendenbegünstigte Körperschaft, deren Spendenbegünstigung unabhängig von einer bescheidmäßigen Erteilung unmittelbar aus dem Gesetz erwächst und somit nicht in der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 aufscheint, ihrer Datenübermittlungsverpflichtung bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988 geltend gemacht werden sollen, nicht nach, kann dieser Körperschaft ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer vorgeschrieben werden. Dieser Zuschlag beträgt 20% der im Veranlagungszeitraum zugewendeten Beträge, für die die Berücksichtigung als Sonderausgabe begehrt wird. Der Zuschlag kann unabhängig davon festgesetzt werden, ob die Körperschaft auch aus anderen Gründen einer KSt-Veranlagung unterliegt.~~

~~Randzahlen 1345f und 1345g: entfallen~~

5.5.4.8 Bewertung von Sachzuwendungen

1346

Sachzuwendungen sind für Zwecke des Spendenabzugs mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsgutes zu bewerten. Daneben ist der Restbuchwert nicht zusätzlich als Betriebsausgabe abzusetzen. Andererseits ist der Teilwert des Wirtschaftsgutes nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Zur Vermeidung einer Besteuerungslücke ist insoweit eine Nachversteuerung vorgesehen, als auf das zugewendete Wirtschaftsgut stille Reserven iSd § 12 EStG 1988 übertragen worden sind.

1347

Für die Bestimmung des gemeinen Wertes einer Sachspende (zB einem Kunstwerk) kommen verschiedene Anhaltspunkte in Betracht. Wurde das gespendete Kunstwerk käuflich erworben, ist der Kaufpreis für die Festsetzung des gemeinen Wertes der Sachspende heranzuziehen, sofern der Kauf nicht allzu weit zurückliegt. Als Anhaltspunkte kommen auch der Versicherungswert des gespendeten Kunstwerkes oder ein Schätzgutachten in Frage.

5.5.4.9 Begrenzung des Spendenabzugs

1348

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an in § 4a EStG 1988 genannte begünstigte Spendenempfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes desselben Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen. Dabei ist eine Zuwendung aus dem Betriebsvermögen noch anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Mitteln angeschafft und unmittelbar danach übereignet wird (VwGH 22.03.1993, 91/13/0060). Es ist auf den jeweiligen Betrieb abzustellen, aus dessen Betriebsvermögen die Zuwendung erfolgt. Bei einem Verlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen. Spenden aus einem Betriebsvermögen können allerdings bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden (siehe Rz 1349).

1348a

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den § 4a Abs. 1 sowie § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war (§ 124b Z 369 EStG 1988 idF COVID-19-StMG).

Randzahl 1348b: *entfallen*

1349

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind als Betriebsausgaben in Höhe von bis zu 10% des steuerpflichtigen Gewinnes abzugsfähig. Als Sonderausgaben sind Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig. Die als Sonderausgaben abzugsfähigen Spenden sind — unter Einbeziehung der als Betriebsausgaben berücksichtigten Spenden — mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte begrenzt.

Für die Berechnung des Spendenhöchstbetrages sind Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nur zu berücksichtigen, wenn auf sie nicht der besondere Steuersatz nach § 27a EStG 1988 bzw. § 30a EStG 1988 angewendet wird (§ 27a Abs. 1 bzw. § 30a Abs. 1 EStG 1988).

Gewinn ist der steuerpflichtige Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages und vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988; dies gilt sinngemäß auch für die Verlustbegrenzungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988.

Ein steuerlicher Verlust schließt einen Spendenabzug als Betriebsausgaben aus (es könnte aber ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 vorliegen). Bei Vorliegen eines Verlustes können aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen iSd § 4a EStG 1988 bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden. Der Gesamtbetrag der Einkünfte umfasst auch steuerfreie Bezüge und sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sowie Einkünfte, an denen nach einem DBA Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zusteht (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013). Allerdings sind für die Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte in diesem Zusammenhang Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c bzw. § 18 Abs. 1 Z 8 und 9 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen.

Übersteigen die Zuwendungen 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages, kann der Überhang gegebenenfalls im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden. Allerdings können diese Zuwendungen — wie auch solche aus dem Privatvermögen — als Sonderausgabe nur insoweit berücksichtigt werden, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des Kalenderjahres nicht übersteigen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des betreffenden Jahres negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

Beispiele:

1. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 (gerundet) für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 $[100 \cdot 0,13]$). Daneben werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 137. Daher können zusätzlich Zuwendungen in Höhe von 2,7 als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden (insgesamt 13,7).

2. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 $[100 \cdot 0,13]$). Daneben wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erzielt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 37. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 knüpft an den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher für das Ausmaß der als Betriebsausgabe berücksichtigungsfähigen Spende unbeachtlich. Somit können Zuwendungen in Höhe von 11 als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein zusätzlicher Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt hingegen nicht in Betracht.

1349a

Erfolgt eine Spende aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, gilt Folgendes:

1. Spenden aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sind den Beteiligten nach ihrer Vermögensbeteiligung anteilig zuzurechnen. Für die Begrenzung mit 10% des Gewinnes ist auf den Anteil am steuerlichen Ergebnis der Mitunternehmerschaft abzustellen, der auf den jeweiligen Mitunternehmer vor Berücksichtigung einer Spende entfällt. Entfällt danach auf einen Mitunternehmer ein Gewinn, kommt hinsichtlich dieses Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende in Betracht. Entfällt auf einen Mitunternehmer ein Verlust, kommt hinsichtlich dieses Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende nicht in Betracht.

Beispiel:

An der AB-OG sind A und B zu je 50% beteiligt. Aus dem Betriebsvermögen der OG werden 12 gespendet. Der Gewinn der OG beträgt (vor Berücksichtigung der Spende) 100, bei B liegen Sonderbetriebsausgaben von 60 vor.

Die Höhe der Einkünfte beträgt daher bei A +50, bei B – 10 (50 – 60 Sonderbetriebsausgaben).

Da bei A ein Gewinn vorliegt, kann die auf ihn anteilig entfallende Spende (6) in Höhe von 5, das sind 10% seines Gewinnanteiles, berücksichtigt werden. Der Gewinnanteil des A beträgt daher 45.

Bei B liegt ein Verlust vor, ein Abzug der auf ihn anteilig entfallenden Spende kommt nicht in Betracht.

Der Gewinn der Mitunternehmerschaft beträgt somit 35 und entfällt in Höhe von + 45 auf A und - 10 auf B.

2. ~~Wird der Anteil an der Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehalten, ist zunächst im Rahmen der Feststellung gemäß § 188 BAO für jeden Beteiligten eine anteilige Spende zu berücksichtigen, wenn die Voraussetzungen dafür gemäß Punkt 1 in Betracht kommen. Da das Ergebnis der Mitunternehmerschaft (als Zwischenergebnis) in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, kann eine dem Beteiligten anteilig zuzurechnende Spende aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft insoweit im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes des Einzelunternehmens (mit)berücksichtigt werden, als sie nicht schon den Gewinnanteil vermindert hat und in der Begrenzung mit 10% des gesamten Gewinnes des Einzelunternehmens gedeckt ist. Es kann sich aber auch ergeben, dass bei der Mitunternehmerschaft eine Spende berücksichtigt worden ist, die zwar unter Zugrundelegung des anteiligen Gewinnes im Feststellungsverfahren richtig ermittelt wurde, sich aber bei Berücksichtigung des gesamten Ergebnisses des Einzelunternehmens als zu hoch erweist. In derartigen Fällen kann die Ermittlung des insgesamt richtigen Ausmaßes der berücksichtigungsfähigen Spenden erst im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen erfolgen. Allfällige Korrekturen berücksichtigungsfähiger Spenden der Höhe nach sind daher im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens durchzuführen. Dem steht die Bindungswirkung des § 192 BAO nicht entgegen.~~

Fortsetzung des Beispiels:

A und B halten ihre Beteiligung jeweils im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens. A erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Gewinnanteiles aus der OG iHv 45; dabei wurden [anteilige] Spenden von 5 berücksichtigt)

- a) einen Gewinn von 30,*
- b) einen Verlust von 10.*

Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch A.

B erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Verlustanteiles aus der OG iHv 10)

- a) einen Gewinn von 20,*
- b) einen Verlust von 35.*

Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch B.

Da in beiden Fällen das Ergebnis aus der Mitunternehmerschaft in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, ist auf Ebene des Einzelunternehmens (gesamthaft) zu prüfen, in welchem Umfang sich die dem Einzelunternehmer insgesamt zuzurechnenden Spenden (anteilig zuzurechnende Spenden aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft sowie allfällige Spenden aus dem Betriebsvermögen des

Einzelunternehmens selbst) im Rahmen der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens auswirken.

Das bedeutet für A:

- *Fall a: A sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt vor Berücksichtigung der Spende 50. Zuzüglich des eigenen Gewinnanteiles iHv 30 ergibt das einen Gesamtgewinn (vor Berücksichtigung von Spenden) von 80. Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 8 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Zusätzlich zu dem schon im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft berücksichtigten (anteiligen) Spenden von 5 kann die noch nicht berücksichtigte restliche Spende von 1 berücksichtigt werden.*
- *Fall b: Unter Berücksichtigung des Gewinnes aus der Mitunternehmerschaft (vor Berücksichtigung der Spende) in Höhe von 50 beträgt der Gesamtgewinn des A 40 (50 abzüglich 10). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 4 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft bereits (anteilige) Spenden von 5 berücksichtigt worden sind, muss das Spendenausmaß korrigiert werden. Es ist daher im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen eine Hinzurechnung von 1 vorzunehmen. Der Gewinn aus dem Einzelunternehmen beträgt somit insgesamt 36 (+45 – 10 + 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht berücksichtigte Spende von 2 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1348).*

Das bedeutet für B:

- *Fall a: B sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Verlustanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt 10, Spenden wurden nicht berücksichtigt. Zuzüglich des „eigenen“ Gewinnes iHv 20 ergibt das einen Gesamtgewinn des Einzelunternehmens von 10 (vor Berücksichtigung von Spenden). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 1 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft keine Spenden berücksichtigt worden sind, kann die dem B zuzurechnende Spende aus der Mitunternehmerschaft in Höhe von 1 berücksichtigt werden. Der Gewinn des Einzelunternehmens beträgt daher 19 (–10 + 20 – 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht als Betriebsausgabe berücksichtigte Spende von 5 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1348).*
- *Fall b: Da ein Gesamtverlust vorliegt, kommt die Berücksichtigung einer Spende als Betriebsausgabe nicht in Betracht. Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigende (auf B entfallende anteilige) Spende aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1348).*

Überschrift 5.5.4c samt Unterüberschriften und die Rz 1349d bis 1349n werden neu nummeriert (Neugliederung) und einzelne Rz geändert (GemRefG 2023):

5.5.4eb Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen (§ 4b EStG 1988)

5.5.4eb.1 Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung

1350 (Rz 1349d aF)

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung einer privatrechtlichen Stiftung oder einer anderen vergleichbaren Vermögensmasse (Stiftung). Privatrechtliche Stiftungen sind insbesondere Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz oder nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 (BStFG 2015, BGBl. I Nr. 160/2015) errichtete Stiftungen.

Zur Datenübermittlungsverpflichtung siehe Rz ~~1331d~~ **1319 ff, die für Zuwendungen gemäß § 4b EStG 1988 entsprechend gilt.**

1351 (Rz 1349e aF)

Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung liegt nur dann vor, wenn die Zuwendung

- freigebig erfolgt (zur Freigebigkeit vgl. Rz ~~1330~~ **1307 ff** und Rz ~~1330d~~),
- nicht zur **Gänze** zur zeitnahen Verwendung der zugewendeten Mittel für den begünstigten Zweck des Zuwendungsempfängers bestimmt ist und
- zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des Zuwenders führt.

Die Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung dient daher primär der Kapitalausstattung der Stiftung. Die Zuwendung ist daher ertragsbringend zu veranlagern und unterliegt einer Verwendungssperre. Diese Verwendungssperre erstreckt sich auf die dem Kalenderjahr der Zuwendung folgenden zwei Kalenderjahre, die somit den Veranlagungsmindestzeitraum darstellen.

Allerdings bedingt eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung nicht, dass die zugewendeten Mittel auf Dauer im Stiftungsvermögen verbleiben müssen. Eine Verwendung der zugewendeten Mittel zur unmittelbaren Erreichung des in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zweckes ist ~~gemäß § 4b Abs. 1 Z 2 EStG 1988~~ zulässig, wenn der Veranlagungsmindestzeitraum abgelaufen ist.

Vermögensverbrauchsstiftungen fallen daher auch in den Anwendungsbereich des § 4b EStG 1988.

Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung unterscheidet sich von einer freigebigen Zuwendung gemäß § 4a EStG 1988 (Spende) somit gerade dadurch, dass die **gesamten** zugewendeten Mittel befristet nicht unmittelbar zur Zweckerreichung des Zuwendungsempfängers verwendet werden dürfen, während die zeitnahe Verwendung zur unmittelbaren Zweckerfüllung die Voraussetzung für das Vorliegen einer Spende ist (~~siehe dazu Rz 1332, 1338, 1338b und 1338c~~).

- **Für die Vermögensbindung und Mittelverwendung gilt für freigebige Zuwendungen, die vor dem 1. Jänner 2024 erfolgt sind:**
 - Die Stiftung unterliegt mit den zugewendeten Vermögenswerten einer zeitlich befristeten Verwendungssperre. Diese Verwendungssperre erstreckt sich auf das Kalenderjahr der Zuwendung und die folgenden zwei Kalenderjahre, die somit den Veranlagungsmindestzeitraum darstellen. Eine Verwendung der zugewendeten Mittel zur unmittelbaren Erreichung des begünstigten Zweckes ist erst nach Ablauf dieses Veranlagungsmindestzeitraumes zulässig (§ 4b Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023).
 - Die Stiftung ist verpflichtet, die Erträge aus der Verwaltung der zugewendeten Vermögenswerte spätestens mit Ablauf des dritten Jahres nach dem Kalenderjahr des Zuflusses dieser Erträge ausschließlich für die begünstigten Zwecke zu verwenden. Dies gilt nicht für nur fiktiv zugeflossene Erträge (wie zB ausschüttungsgleiche Erträge bei Investmentfonds). Als Verwendung für diese Zwecke gilt auch die Einstellung von höchstens 20% der jährlichen Erträge in eine Rücklage (§ 4b Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023).
- **Für die Vermögensbindung und Mittelverwendung gilt für freigebige Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgen:**
 - Die Verwendungssperre für das Kalenderjahr der Zuwendung und die folgenden zwei Kalenderjahre umfasst 50% der zugewendeten Vermögenswerte. 50% der zugewendeten Vermögenswerte können daher unmittelbar für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke verwendet werden (§ 4b Abs. 3 EStG 1988).
 - Die Stiftung ist verpflichtet, die Erträge aus der Verwaltung der zugewendeten Vermögenswerte spätestens mit Ablauf des siebten Jahres nach dem Kalenderjahr des Zuflusses der Erträge ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke zu verwenden. Dies gilt nicht für nur fiktiv zugeflossene Erträge (wie zB ausschüttungsgleiche Erträge bei Investmentfonds). Als

Verwendung für diese Zwecke gilt auch die Einstellung der jährlichen Erträge in eine Rücklage. In die Rücklage können höchstens eingestellt werden:

- 1. 80% der Jahreserträge in den ersten fünf Wirtschaftsjahren ab der Gründung der Stiftung (§ 4b Abs. 2 Z 1 EStG 1988) und für zum 31. Dezember 2023 bestehende Stiftungen in den ersten drei Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2023 enden (§ 124b Z 443 EStG 1988).**
- 2. 50% ab dem sechsten Wirtschaftsjahr ab Gründung der Stiftung 50% (§ 4b Abs. 2 Z 2 EStG 1988).**

1352 (Rz 1349f aF)

Für freigebige Zuwendungen, die vor dem 1. Jänner 2024 erfolgt sind, gilt für die Höhe des Betriebsausgabenabzuges:

Zuwendungen sind, soweit sie im Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, bis zum Betrag von 500.000 Euro abzugsfähig. Wird der Höchstbetrag von 500.000 Euro nicht erreicht, sind Zuwendungen in den folgenden vier Wirtschaftsjahren, insoweit sie im jeweiligen Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit solcher Zuwendungen besteht solange, bis die Summe aller seit der erstmaligen Zuwendung getätigten Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988 den Höchstbetrag von 500.000 Euro erreicht (§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. a und b EStG 1988). Dies gilt allerdings nur dann, wenn die erstmalige Zuwendung nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2024 erfolgt (§ 124b Z 274 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 194/2022).

Übersteigt eine Zuwendung im Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages (zur Ermittlung des maßgeblichen Gewinnes siehe Rz ~~1349~~ **1311**) und hat die Summe aller bisher getätigten Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988 den Höchstbetrag von 500.000 Euro noch nicht erreicht, kann der nicht abzugsfähige Teil der Zuwendung dieses Wirtschaftsjahres nicht bei der Veranlagung des folgenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden. Ein Vortrag der Zuwendung in das folgende Wirtschaftsjahr ist daher nicht zulässig.

Kann eine Zuwendung nur teilweise als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, weil die Zuwendung 10% des Gewinnes des Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages übersteigt, kann der übersteigende Teil insoweit als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 berücksichtigt werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass diese Zuwendung nicht

10% des Gesamtbetrages der Einkünfte übersteigt (§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988); zur Ermittlung des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte siehe Rz ~~1349~~ 1311. Für die Berücksichtigung dieser Zuwendung als Sonderausgabe ist eine elektronische Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 – analog zu Spenden gemäß § 4a EStG 1988 – nicht erforderlich (§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988).

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den § 4b Abs. 1 Z 5 lit. b sowie § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war (§ 124b Z 369 EStG 1988 idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021).

1353 (Rz 1349g aF)

Für freigebige Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgt sind, gilt für die Höhe des Betriebsausgabenabzuges:

- 1. Im Wirtschaftsjahr sind Zuwendungen insoweit abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen.**
- 2. Soweit eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe gemäß Z 1 nicht in Betracht kommt, kann die Zuwendung gemäß § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 als Sonderausgabe berücksichtigt werden.**
- 3. Soweit eine Berücksichtigung einer Zuwendung gemäß Z 1 und 2 nicht in Betracht kommt, kann diese Zuwendung auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen zusammen mit Zuwendungen des jeweiligen Jahres nach Maßgabe der Z 1 bis 2 abgezogen werden.**

Für Zuwendungen nach dem 31. Dezember 2023 besteht somit eine Vortragsmöglichkeit für über dem 10-prozentigen Zuwendungsdeckel liegende Vermögensstockzuwendungen, um eine sofortige höhere Vermögensstockausstattung zu begünstigen.

Beispiel:

A erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 700.000 Euro und hat einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 1.000.000 Euro. Er wendet aus dem Betriebsvermögen ein Grundstück im Wert von 150.000 Euro nach § 4b EStG 1988 zu. 70.000 Euro können als Betriebsausgabe gemäß § 4b EStG 1988 geltend gemacht werden. 30.000 Euro sind als Sonderausgabe gemäß § 18 EStG 1988 abzusetzen. Die restlichen 50.000 Euro können auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen (02 bis 10) nach den allgemeinen Regeln als Betriebs- oder Sonderausgabe abgezogen werden, dh. im Jahr 02 als Betriebsausgabe innerhalb der 10%-Grenze, dann gegebenenfalls als Sonderausgabe. Das gleiche gilt für einen allenfalls noch verbleibenden Betrag im Jahr 03 und den folgenden Jahren.

Zuwendungen an Rechtsträger gemäß § 1 Abs. 1 Publizistikförderungsgesetz 1984 – PubFG sind generell nicht abzugsfähig (§ 4b Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Auf Grund dieser Regelung sind Vermögensstockzuwendungen an politischen Parteien nahestehende Parteiakademien nicht abzugsfähig.

~~Eine Stiftung fällt nur dann in den Anwendungsbereich des § 4b EStG 1988, wenn sie nach ihrer Rechtsgrundlage verpflichtet ist, die Erträge aus Zuwendungen gemäß § 4b EStG 1988 innerhalb von drei Jahren nach dem Kalenderjahr deren Zuflusses für die in ihrer Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke zu verwenden (zeitnahe Mittelverwendung; § 4b Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Bei den begünstigten Zwecken muss es sich um Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 EStG 1988 handeln.~~

~~Neben der Verwendung für die satzungsmäßigen Zwecke der Stiftung, liegt eine zeitnahe Mittelverwendung auch dann vor, wenn bis zu 20% der Gesamterträge eines Jahres in eine Rücklage eingestellt werden und somit einer Wiederveranlagung zugeführt werden.~~

1354 (Rz 1349h aF)

Erträge, die im Jahr ~~deren~~ **ihres** Zufließens nicht für begünstigte Zwecke verwendet werden, sind zum Bilanzstichtag für steuerliche Zwecke in Evidenz zu nehmen. Werden diese Erträge in den folgenden Kalenderjahren für begünstigte Zwecke verwendet, ist der evidenzierte Betrag aufzulösen. Kommt die Stiftung daher ihrer Verpflichtung zur ~~zeitnahen~~ **fristgerechten** Verwendung der Erträge nach, muss der evidenzierte Betrag zum **Ablauf der Verwendungsfrist** (Ende des dritten **bzw. siebten** Kalenderjahres nach Zufließen der Erträge, **siehe Rz 1349e 1351**) wegfallen. Es ist für jedes Kalenderjahr eine gesonderte Evidenz der nicht verwendeten Jahreserträge zu führen.

Kommt die Stiftung ihrer Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung der Erträge nicht nach, dh. verbleibt zum Ende des dritten **bzw. siebten** Kalenderjahres nach Zufließen der Erträge ein Restbetrag von Erträgen, liegt eine Mittelfehlverwendung vor.

Bei Zuwendungen, die vor dem 1. Jänner 2024 erfolgen, löst eine Fehlverwendung der Erträge eine Nachversteuerung aus (§ 4b Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023); dabei in diesem Fall sind alle Zuwendungen idS § 4b EStG 1988, die im Kalenderjahr der Mittelfehlverwendung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung mit 30% nachzuversteuern (§ 4b Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988, siehe dazu auch Rz ~~1349a~~ **1360).** Liegt eine Mittelfehlverwendung in einem Kalenderjahr vor, unterbleibt eine Nachversteuerung von Zuwendungen in Vorjahren, wenn diese bereits Gegenstand einer Nachversteuerung ~~nach § 4b Abs. 2 EStG 1988~~ gewesen sind.

Bei Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgen, besteht bei einer Fehlverwendung der Erträge keine Nachversteuerungsverpflichtung.

1355 (Rz 1349i aF)

Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung ist nur dann abzugsfähig, wenn diese an eine Stiftung iSd § 4b EStG 1988 erfolgt. Eine solche Stiftung ~~liegt dann vor, wenn diese nach ihrer Rechtsgrundlage ist verpflichtet ist,~~ die Erträge aus der Veranlagung der Zuwendung ~~binnen dreier Kalenderjahre nach dem Kalenderjahr der Zuwendung~~ **bis zum Ablauf der Frist** für die satzungsmäßigen spendenbegünstigten Zwecke zu verwenden (siehe dazu ~~auch Rz 1349e~~ **1351**).

Darüber hinaus muss die empfangende Stiftung als spendenbegünstigt anerkannt sein und diese Spendenbegünstigung durch die Erfassung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß ~~§ 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988~~ ersichtlich sein (~~§ 4b Abs. 1 Z 3 EStG 1988~~).

1356 (Rz 1349j aF)

Erfolgt eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung im Zuge der Errichtung einer Stiftung oder **kurze Zeit danach innerhalb von drei Jahren nach der Errichtung**, wird in der Regel der empfangenden Stiftung eine Spendenbegünstigung noch nicht erteilt worden sein, weil die Stiftung noch nicht die Mindestfrist innerhalb der eine spendenbegünstigter Zweck verfolgt werden muss, erfüllt hat. **Diese Mindestbestandsdauer beträgt im Fall von Zuwendungen vor dem 1. Jänner 2024 drei Jahre (§ 4b Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023) und im Fall von Zuwendungen nach dem 31. Dezember 2023 ein zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr (§ 4b Abs. 1 Z 6 EStG 1988)**(siehe dazu auch Rz ~~1338h~~).

~~Erfolgt eine solche Zuwendungen innerhalb von drei Jahren nach der Errichtung an eine zum Zeitpunkt der Zuwendung noch nicht spendenbegünstigte Stiftung sind, ist die Zuwendung~~ dennoch abzugsfähig, wenn der Stiftung die Spendenbegünstigung nur auf Grund der fehlenden Mindestbestandsdauer nicht gewährt werden kann (bedingte Abzugsfähigkeit; ~~§ 4b Abs. 1 Z 4 EStG 1988~~). Wäre die Spendenbegünstigung aus anderen Gründen nicht zu gewähren, ist die Zuwendung nicht abzugsfähig.

5.5.4eb.2 Nachversteuerung

1357 (Rz 1349k aF)

Sind die Voraussetzungen für die Erteilung der Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG 1988 nach Ablauf ~~von drei Jahren~~ **der Mindestbestandsdauer** nach der Errichtung der Stiftung (**Rz**

1349j 1356) nicht mehr gegeben erfüllt, ist die Zuwendung bei der empfangenden Stiftung nachzuersteuern.

Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 30% der Zuwendung zur KSt (~~§ 4b Abs. 2 Z 1 EStG 1988~~). Der Zuschlag zur KSt ist unabhängig davon festzusetzen, ob die Stiftung auch aus anderen Gründen einer KSt-Veranlagung unterliegt. Hat die Stiftung **im Fall des dreijährigen Mindestbestandszeitraumes** über den gesamten Dreijahreszeitraum ab ihrer Errichtung Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988 empfangen, ist der Zuschlag zur KSt von allen in diesem Zeitraum empfangenen Zuwendungen zu bemessen.

Die Nachversteuerung ist in jenem Veranlagungszeitraum von Amts wegen festzusetzen, in dem die dreijährige-Mindestbestandsdauer endet.

1358 (Rz 1349l aF)

Ein Rückgriff auf den Zuwender kommt nur bei der Nachversteuerung auf Grund des Fehlens der Voraussetzung für die Erteilung der Spendenbegünstigung nach Ablauf ~~von drei Jahren~~ **ab der Errichtung Mindestbestandsdauer** in Frage. Ist daher in diesem Fall der festgesetzte Zuschlag zur KSt bei der Stiftung nicht einbringlich (zB die Stiftung ist zum Zeitpunkt der Festsetzung des Zuschlages überschuldet oder vermögenslos), gilt die Nichtaufnahme der Stiftung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO (§ 4b Abs. ~~5~~ EStG 1988). Somit entfällt rückwirkend die Abzugsfähigkeit der Zuwendung des Stifters. Es ist daher die Veranlagung des Stifters für den Veranlagungszeitraum der Zuwendung entsprechend abzuändern.

Bei allen anderen Nachversteuerungstatbeständen erfolgt die Nachversteuerung nur auf Ebene der Stiftung. Ein Rückgriff auf den Zuwender ist bei diesen Nachversteuerungstatbeständen jedenfalls unzulässig.

1359 (Rz 1349m aF)

Werden ertragsbringende Vermögensausstattungen innerhalb des Veranlagungsmindestzeitraumes (siehe Rz ~~1349e~~ **1351**) **nicht rechtskonform** verwendet, sind die innerhalb dieses Zeitraumes **nicht rechtskonform** verwendeten Mittel nachzuersteuern (§ 4b Abs. ~~4~~ Z 2 EStG 1988). Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 30% der verwendeten Mittel zur KSt.

1360 (Rz 1349n aF)

Verliert die empfangende Stiftung ihre Spendenbegünstigung, sind alle Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988, die im Kalenderjahr des Verlustes der Spendenbegünstigung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung nachzuersteuern. Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages zur KSt

in Höhe von 30% aller von der Nachversteuerung betroffenen Zuwendungen (§ 4b Abs. 24 Z 3 ~~ff.~~ EStG 1988).

Randzahlen 1361 bis 1364: *derzeit frei*

Überschrift 5.5.4d und die Rz 1349o bis 1349t werden neu nummeriert (Neugliederung) und einzelne Rz geändert (GemRefG 2023):

5.5.4d~~c~~ Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an die Innovationsstiftung für Bildung (§ 1 ISBG) sowie an deren Substiftungen (§ 4c EStG 1988)

1365 (Rz 1349o aF)

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind freigebige Zuwendungen (zur Freigebigkeit siehe Rz ~~1330 f und 1330d~~ **1307 ff**) an die Innovationsstiftung für Bildung gemäß § 1 ISBG sowie an deren Substiftungen gemäß § 4 Abs. 5 ISBG. Diese Zuwendungen müssen erfolgen zur

- Förderung der begünstigten Zwecke der Stiftungen gemäß § 2 ISBG (Förderung des Bildungsniveaus und der Innovationskompetenz in Österreich) oder zur
- ertragsbringenden Vermögensausstattung (siehe Rz ~~1349d~~ **1350 ff**).

Die Förderung der begünstigten Zwecke der Stiftung erfolgt durch Zweckwidmung der Zuwendung für ihre unmittelbare Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 und 2 ISBG (insbesondere Vergabe von Förderungen, Vergabe eines Gütesiegels für Bildungsinnovation, Durchführung strategischer Studien zur Verbesserung der Effektivität, Effizienz und Wirkungsorientierung von Bildungsmaßnahmen).

Zur Datenübermittlungsverpflichtung siehe Rz ~~1331d~~ **1319 ff, die für Zuwendungen gemäß § 4c EStG 1988 entsprechend gilt.**

1366 (Rz 1349p aF)

Eine Substiftung gemäß § 4 Abs. 5 ISBG ist eine Stiftung, die von der Innovationsstiftung für Bildung gemeinsam mit Dritten nach den Bestimmungen des BStFG 2015 gegründet und mit Vermögen ausgestattet wird. Dabei muss das Vermögen der Substiftung zu mindestens 70 Prozent von den Dritten bereitgestellt werden. Gemäß § 4 Abs. 6 ISBG sind auf eine solche Substiftung insbesondere die §§ 2 und 3 ISBG anzuwenden. Die in § 3 Abs. 1 ISBG vorgesehenen Tätigkeiten stellen daher eine unmittelbare Förderung im Sinne des § 40 BAO dar.

Zu den Anforderungen an die Rechtsgrundlage einer Substiftung siehe Rz ~~1349f~~ **1368**.

1367 (Rz 1349q aF)

Zuwendungen sind bei einem Gewinn eines Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4b EStG 1988 und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages bis höchstens 5 Millionen Euro bis zum Betrag von 500.000 Euro abzugsfähig. Durch Berücksichtigung der Zuwendung darf allerdings kein Verlust entstehen (§ 4c Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

Beispiel:

Der Gewinn von A beträgt 90.000 Euro. A wendet aus den Reserven des Betriebes der Innovationsstiftung 100.000 Euro zu. Er schöpft damit den Höchstbetrag von 500.000 Euro nicht aus, allerdings würde durch die vollständige Berücksichtigung der Zuwendung als Betriebsausgabe ein Verlust von 10.000 Euro entstehen. Daher ist die Zuwendung nur in Höhe von 90.000 Euro abzugsfähig.

Beträgt der Gewinn vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4b EStG 1988 und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages mehr als 5 Millionen Euro, sind Zuwendungen insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie im jeweiligen Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4b EStG 1988 und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen (§ 4c Abs. 1 Z 2 EStG 1988); zur Ermittlung des maßgeblichen Gewinnes siehe Rz ~~1349~~ **1311**.

~~Übersteigt eine Zuwendung im Wirtschaftsjahr die genannten Höchstgrenzen, kann der nicht abzugsfähige Teil der Zuwendung dieses Wirtschaftsjahres nicht bei der Veranlagung des folgenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden. Ein Vortrag der Zuwendung in das folgende Wirtschaftsjahr ist daher nicht zulässig.~~

Kann eine Zuwendung nur teilweise als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, weil die Zuwendung die genannten Höchstgrenzen übersteigt, kann der übersteigende Teil insoweit als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden, **als Voraussetzung dafür ist aber, dass die Zuwendung nicht** 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigt (~~§ 4c Abs. 1 EStG 1988~~); soweit freigebige Zuwendungen aus dem Privatvermögen gemeinsam mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung weder den Betrag von 500.000 Euro noch den Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind sie jedenfalls als Sonderausgaben abzuziehen. Zur Ermittlung des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte siehe Rz ~~1349~~ **1311**.

Soweit eine Berücksichtigung einer Zuwendung als Betriebsausgabe und Sonderausgabe nicht in Betracht kommt, kann eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgt, auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen zusammen mit Zuwendungen des jeweiligen

Jahres als Sonderausgabe abgezogen werden (Zuwendungsvortrag analog § 4b EStG 1988, siehe dazu Rz 1353).

Für die Berücksichtigung einer betrieblichen Zuwendung als Sonderausgabe aufgrund der Überschreitung des betrieblichen Höchstbetrages ist eine elektronische Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 – analog zu Spenden gemäß § 4a EStG 1988 – nicht erforderlich (§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988). Werden der Innovationsstiftung die Identifikationsdaten des Zuwendenden bekannt gegeben, hat aber eine Datenübermittlung zu erfolgen (§ 18 Abs. 8 EStG 1988).

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den § 4c Abs. 1 Z 2 sowie § 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war (§ 124b Z 369 EStG 1988 idF COVID-19-StMG, **BGBl. I Nr. 3/2021**).

Zu Sachzuwendungen siehe Rz 1346 ff.

1368 (Rz 1349r aF)

Wird Betriebsvermögen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung zugewendet, sind die Erträge aus Zuwendungen ~~innerhalb von drei Jahren nach dem Kalenderjahr deren Zuflusses~~ für die begünstigten Zwecke der Stiftung zu verwenden. **Dabei ist § 4b Abs. 2 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden. Rz 1351 gilt daher in Bezug auf die Verwendung von Erträgen aus dem zugewendeten Vermögen entsprechend** ~~(zeitnahe Mittelverwendung; § 4c Abs. 2 iVm § 4b Abs. 1 Z 1 EStG 1988; siehe dazu Rz 1349f).~~

Dies gilt auch **für** Substiftungen gemäß § 4 Abs. 5 ISBG. Eine solche Substiftung ist aber nur dann begünstigt, wenn die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung iSd § 4c Abs. 2 EStG 1988 in ihrer Rechtsgrundlage festgeschrieben ist.

1369 (Rz 1349s aF)

Die Zuwendung hat grundsätzlich unmittelbar an die Stiftung zu erfolgen. Erfolgen bei Substiftungen gemäß § 4 Abs. 5 ISBG Zuwendungen über eine Körperschaft, die zur Wahrnehmung der Gründerrechte nach ISBG errichtet wurde, erfolgen die Zuwendungen an diese Körperschaft; in weiterer Folge werden die Mittel durch die zwischengeschaltete Körperschaft an die Substiftung zugewendet. Mangels unmittelbarer Zuwendung an die Substiftung liegen keine Zuwendungen iSd § 4c EStG 1988 vor. Die zwischengeschaltete Körperschaft kann aber als Treuhänder für die Substiftung auftreten (siehe dazu Rz ~~1340~~ **1310**).

1370 (Rz 1349t aF)

Für Zuwendungen, die vor dem 1. Jänner 2024 erfolgen, gilt: Kommt die Stiftung ihrer Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung der Erträge nicht nach, liegt eine Mittelfehlverwendung vor. In diesem Fall sind alle Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung, die im Kalenderjahr der Mittelfehlverwendung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung nachzuersteuern (§ 4c Abs. 2 iVm § 4b Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988 **idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023**). Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 30% aller von der Nachversteuerung betroffenen Zuwendungen zur KSt. Von der Nachversteuerung nicht erfasst sind Zuwendungen zur unmittelbaren Förderung der begünstigten Zwecke der Stiftung.

Für Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgen, besteht bei einer Fehlverwendung der Erträge keine Nachversteuerungsverpflichtung.

Randzahlen 1371 bis 1374: derzeit frei

Überschrift 5.5.4b und die Rz 1349c werden neu nummeriert (Neugliederung)

5.5.4b⁵ Zuwendungen an außerhalb des EStG 1988 begünstigte Empfänger**1375 (Rz 1349c aF)**

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind Zuwendungen an den Allgemeinen Entschädigungsfonds für Opfer des Nationalsozialismus (§ 2 Abs. 2 Entschädigungsfondsgesetz, BGBl. I Nr. 12/2001 in der jeweils geltenden Fassung) und Zuwendungen an den Fonds zur Instandsetzung der jüdischen Friedhöfe in Österreich (§ 2 Abs. 4 Bundesgesetz über die Einrichtung des Fonds zur Instandsetzung der jüdischen Friedhöfe in Österreich, BGBl. I Nr. 99/2010).

Überschrift 5.5.5 und die beiden Rz 1350 und 1351 werden neu nummeriert (Neugliederung)

5.5.5⁶ Aus- und Fortbildungsmaßnahmen**1376 (Rz 1350 aF)**

§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 deckt sich mit § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Die Ausführungen in den LStR 2002, Rz 358 bis 366, gelten daher sinngemäß.

1377 (Rz 1351 aF)

§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 erfasst nur Aufwendungen des Betriebsinhabers selbst als Einzel- oder Mitunternehmer, nicht aber solche, die der Steuerpflichtige (Betriebsinhaber) für in

seinem Betrieb tätige Personen vornimmt. Diese unterliegen dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG 1988.

~~5.5.6: entfallen~~

~~Randzahlen 1352 bis 1377e: derzeit frei~~

Rz 1525 wird geändert (Verweisanpassung):

1525

[...]

Aufwendungen sind nicht abzugsfähig, wenn sie mit einem Hochschulstudium (ausgenommen Fachhochschule oder Postgradualer Lehrgang) oder dem Besuch einer allgemeinbildenden höheren Schule in Zusammenhang stehen (vgl. Rz ~~1350~~ **1376** f).

Im Übrigen siehe LStR 2002, Rz 353, Stichwort Fachliteratur, sowie Rz 4736, Stichwort Literatur.

Rz 1536 wird geändert (Verweisanpassung):

1536

Siehe Rz ~~1330~~ **1305** ff.

Rz 1642 wird geändert (Verweisanpassung):

1642

Spenden sind freiwillige Zuwendungen und als solche gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 grundsätzlich nicht abzugsfähig (siehe Rz 4830 ff). Zu abzugsfähigen Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 siehe Rz ~~1330~~ **1305** ff, zur Abgrenzung von Sponsorzahlungen siehe Rz 1643.

Rz 1644 wird geändert (Verweisanpassung):

1644

Aufwendungen für einen Sprachkurs können als Fortbildungskosten abzugsfähig sein, siehe LStR 2002 Rz 363. Siehe auch Rz ~~1350~~ **1376** f.

Die Überschrift von Anhang IV wird geändert (Verweisanpassung):

Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz ~~1326a-1338m~~)

Rz 4711 wird geändert (Verweisanpassung):

4711

Siehe Rz ~~1350~~ **1376** f.

Rz 4835 wird geändert (Aktualisierung):

4835

- Darlehensgewährung aus privaten (persönlichen, familiären) Gründen mit folgender Uneinbringlichkeit oder Erlassung (VwGH 4.4.1990, 86/13/0116);
- Lohnzahlungen an die (geschiedene) Gattin ohne Erbringung einer Gegenleistung (VwGH 24.3.1981, 2857/80);
- Überhöhte (fremdunübliche) Entlohnung für eine Verwandte aus familiären Gründen;
- Pachtzins zwischen nahe Stehenden, der weit unter dem ortsüblichen Ausmaß liegt;
- Spenden für gemeinnützige, mildtätige, kulturelle oder sportliche Zwecke außerhalb des § 4a Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 (VwGH 17.5.1989, 88/13/0038 und VwGH 30.1.1991, 90/13/0030) bzw. an Kirchen und kirchliche Einrichtungen (außer Kirchenbeitrag gemäß § 18 EStG 1988, LStR 2002 Rz 558 bis 560).

Rz 4836 wird geändert (Verweisanpassung):

4836

§ 4a EStG 1988 (siehe dazu Rz ~~1330~~ **1305** ff) und § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (siehe dazu LStR 2002 Rz 565 bis 573) **sehen sich** die Abzugsfähigkeit von bestimmten freiwilligen Zuwendungen als Betriebsausgaben bzw. Sonderausgaben vor. Ab der Veranlagung 2002 [...]

Rz 4851 wird geändert (Verweisanpassung):

4851

Eigenverbrauch, der nicht zugleich Entnahme ist, stellt zwar einen umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch dar, ist aber eine Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 und von § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht betroffen.

Beispiel:

Ein Unternehmen, das optische Geräte erzeugt, spendet ein Mikroskop an eine Universität (siehe Abschnitt 5.5.4a).

Rz 7771 wird geändert (Klarstellung):

7771

Zuwendungen von nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen sowie vergleichbaren ausländischen Privatstiftungen und Vermögensmassen sind KESt-frei (**§ 94 Z 6 lit. e EStG 1988**), wenn sie

- beim Empfänger gemäß § 3 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sind oder
- wenn sie an eine ~~der in~~ **gemäß § 4a EStG 1988 genannten Personen spendenbegünstigte Einrichtung** geleistet werden **oder Zuwendungen gemäß § 4b oder § 4c EStG 1988 vorliegen.**

Für die KESt-Freiheit der Zuwendung ist es daher erforderlich, dass es sich beim Empfänger um eine inländische gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 oder Z 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtige Person handelt, bei der die Zuwendung gemäß § 3 EStG 1988 steuerfrei ist, ~~oder~~ **die in § 4a EStG 1988 genannt ist (Zuwendung einer steuerlich anerkannten Spende) oder wenn Zuwendungen gemäß § 4b oder § 4c EStG 1988 vorliegen.**

Rz 8311a wird geändert (GemRefG 2023):

8311a

Sportler, Trainer und Schiedsrichter:

Die Tätigkeit von Sportlern (vgl. LStR 2002 Rz 1005), Trainern, die auf Wettkämpfe vorbereiten (vgl. ~~EStR 2000~~ Rz 5417), und Schiedsrichtern (vgl. ~~EStR 2000~~ Rz 5417) wird als gewerbliche Tätigkeit (§ 23 EStG 1988) eingestuft, wenn die genannten Personen außerhalb eines steuerlichen Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) tätig werden.

Im Bezug auf die Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988 sind Trainer, die auf Wettkämpfe vorbereiten, von Sportlehrern zu unterscheiden. Für Sportlehrer, die ohne Wettkampfvorbereitung für die Sportausübung notwendige Fertigkeiten und Techniken vermitteln (Tennislehrer, Schilehrer usw.), besteht im Fall der selbstständigen Leistungserbringung dem Grunde nach Mitteilungspflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 der Verordnung, was auf die genannten Trainer jedoch nicht zutrifft.

Für nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) tätige Sportler, Trainer, die auf Wettkämpfe vorbereiten, und Schiedsrichter, ist im Bezug auf die Mitteilungspflicht nach § 109a EStG 1988 entscheidend, ob sie im Rahmen eines freien Dienstvertrages (§ 4 Abs. 4 ASVG) tätig werden oder nicht:

Für Sportler, Trainer, die auf Wettkämpfe vorbereiten, und Schiedsrichter, die außerhalb eines Dienstverhältnisses iSd § 47 EStG 1988 und außerhalb eines freien Dienstvertrages (§ 4 Abs. 4 ASVG) tätig werden, besteht keine Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988.

Werden die genannten Personen zwar außerhalb eines Dienstverhältnisses iSd § 47 EStG 1988, aber im Rahmen eines freien Dienstvertrages (§ 4 Abs. 4 ASVG) tätig, besteht für sie nur dann Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988, wenn die Tätigkeit der Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 4 ASVG unterliegt (§ 1 Abs. 1 Z 8 der genannten Verordnung). Dabei gilt im Bezug auf pauschalierte Aufwandsentschädigungen sowie nach den Vereinsrichtlinien 2001 steuerfreie Einkünfte Folgendes:

1. Pauschalierte Aufwandsentschädigungen iSd ASVG

Gemäß § 49 Abs. 7 ASVG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 409/2002 gelten pauschalierte Aufwandsentschädigungen nicht als Entgelt iSd § 49 Abs. 1 ASVG, wenn sie bis zur Höhe von 537,78 Euro im Kalendermonat von einem Sportverein oder -verband an Sportler(innen), Trainer(innen) und Schieds-(Wettkampf-)richter(-innen) ausbezahlt werden, die nicht im Hauptberuf im Rahmen eines freien Dienstvertrages tätig werden. Da Aufwandsentschädigungen bis zur genannten Höhe nicht der Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen, besteht für derartige Aufwandsentschädigungen auch keine Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988.

Pauschalierte Aufwandsentschädigungen, die die genannte Höhe überschreiten, stellen ein Entgelt iSd § 49 Abs. 1 ASVG dar. Für Aufwandsentschädigungen, die 537,78 Euro im Kalendermonat überschreiten, besteht daher im Rahmen eines freien Dienstvertrages (§ 1 Abs. 1 Z 8 der genannten Verordnung) Mitteilungspflicht nach § 109a EStG 1988, wobei sämtliche im Kalenderjahr ausbezahlten Beträge in die Mitteilung aufzunehmen sind (ggf. somit auch für Monate, in denen die genannte Grenze nicht überschritten wird).

2. Steuerfreie Einkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 16c und 42 EStG 1988 ~~den Vereinsrichtlinien 2001~~

Für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen nach § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 und das Freiwilligenpauschale nach § 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988 gelten eigene Mitteilungspflichten.

~~Nach Rz 772 der Vereinsrichtlinien 2001 liegen bei Sportlern, Trainern und Schiedsrichtern bis zu einer monatlichen Höhe der Einnahmen von 75 Euro keine Einkünfte vor, da unterstellt werden kann, dass bis zur Höhe dieser Einnahmen Betriebsausgaben oder Werbungskosten anfallen. Bei höheren Einnahmen ist ohne Nachweis ein Betrag von 75 Euro monatlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen. Rz 774 der Vereinsrichtlinien 2001 sieht vor, dass an die genannten Personen hinsichtlich von Reisekosten keine Einkünfte vorliegen, wenn die dort genannten Grenzen (26,40 Euro bzw.~~

~~13,20 Euro für Verpflegungskosten, Kosten des Massenbeförderungsmittels zuzüglich eines Reisekostenausgleichs von 3 bzw. 1,5 Euro) nicht überschritten werden.~~

~~Im Bezug auf die Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988 für im freien Dienstvertrag tätige Sportler, Trainer und Schiedsrichter gilt: Einnahmen, die die Grenzen der Rz 772 und 774 der Vereinsrichtlinien nicht übersteigen und zu keinen Einkünfte führen, haben bei einer Mitteilung nach § 109a EStG 1988 außer Ansatz zu bleiben. Die Grenzen des § 1 Abs. 2 der Verordnung zu § 109a EStG 1988 (450 bzw. 900 Euro) sind daher ohne Einbeziehung von Auszahlungen, die nach den Rz 772 und 774 der Vereinsrichtlinien 2001 zu keinen Einkünften führen, zu ermitteln.~~